

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO

CONTROLADORIA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA SOB A ÓTICA DO
CONTROLE SOCIAL: O CASO DO OBSERVATÓRIO SOCIAL DO
BRASIL

Porto Alegre

2017

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO

DIONÍSIO DE SOUZA NASCIMENTO DA SILVA

CONTROLADORIA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA SOB A ÓTICA DO
CONTROLE SOCIAL: O CASO DO OBSERVATÓRIO SOCIAL DO
BRASIL.

Proposta de Dissertação de Mestrado a ser apresentado ao Programa de Pós-Graduação em Administração (PPGA) da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Administração.

Orientador: Prof. Dr. Fábio Bittencourt Meira

Porto Alegre

2017

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL

REITOR: Dr. Rui Vicente Opperman

PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO

COORDENAÇÃO: Prof. Walter Meucci Nique

CIP - Catalogação na Publicação

Silva, Dionísio de Souza Nascimento da
CONTROLADORIA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA SOB
A ÓTICA DO CONTROLE SOCIAL: O CASO DO
OBSERVATÓRIO SOCIAL DO BRASIL./ Dionísio de Souza
Nascimento da Silva. – 2017.

136 f.

Orientador: Fábio Bittencourt Meira.

Dissertação de Mestrado – Universidade Federal do Rio Grande
do Sul, Programa de Pós-Graduação em Administração, 2017.

1. Controle Interno . 2. Controladoria Governamental. 3. Controle
Social. I. Fábio Bittencourt Meira. II. Título.

Elaborada pelo Sistema de Geração Automática de Ficha Catalográfica da UFRGS com os
dados fornecidos pelo (a) autor(a).

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO**

A banca examinadora, abaixo assinada, aprova a dissertação intitulada Controladoria na administração pública sob a ótica do controle social: o caso do observatório social do Brasil, elaborada por Dionísio de Souza Nascimento da Silva, como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Administração.

Prof. Dr. Fábio Bittencourt Meira

Prof. Dr. Davide Carbonai

Prof. Dr. Diogo Joel Demarco

Prof. Dr. Sandro Trescastro Bergue

Conceito: ____

Data: ____/____/____

**Dedico este trabalho e
todo o aprendizado
com ele adquirido
à Virgínia, Joceli,
Mariana e Cristina,
as luzes do meu caminho,
o amor que me sustenta.**

AGRADECIMENTOS

Infelizmente o certificado de conclusão do curso conterà somente o meu nome e eu nem mesmo poderei agradecer pessoalmente à maioria das pessoas que, de alguma forma, participaram deste trabalho que agora apresento.

Assim como fiz em minha formatura na Graduação, deixo aqui registrada minha profunda gratidão aos cidadãos brasileiros, os quais, a partir dos impostos que pagam, custeiam esta Universidade, a qual figura, juntamente com outras universidades *públicas*, o rol das melhores instituições de ensino superior do Brasil.

Também agradeço aos colegas de trabalho pelos seus esforços, apoio e compreensão durante o período que durou este mestrado e à equipe diretiva da CAGE e da Secretaria da Fazenda, por permitirem a minha participação neste curso.

Agradeço ainda aos amigos da Rede OSB, em especial às gurias do OSB pelo auxílio na realização do levantamento e aos queridos amigos dos Observatórios que dedicaram parcela de seu tempo para auxiliar-me respondendo ao questionário.

Não poderia deixar de fora da lista de agradecimentos os amigos do OSPOA, que me apoiaram e auxiliaram desde o início dos estudos, quando apresentei a proposta de realizar uma pesquisa participante naquele Observatório.

Há também um pessoal que conheci durante a caminhada: os colegas do PPGA, a quem agradeço pelas dicas, pelas conversas e pelos momentos dentro e fora de sala de aula.

Um agradecimento especial, em forma de reconhecimento, faço aos professores Diogo e Davide por mostrarem-me os ajustes necessários no meu projeto, ajustes sem os quais eu não teria condições de atingir os objetivos da pesquisa que me propunha fazer.

Por falar em banca e em mestres, quero também agradecer ao Professor Fábio por aceitar o desafio de ser meu orientador, por seus conselhos e observações esclarecedores e por ser a mão amiga no momento mais difícil dessa jornada.

Também sou grato à minha valente e companheira esposa e minhas filhas pela paciência e carinho com que suportaram esse período de ausência e isolamento meus.

E por último e mais importante, agradeço a Deus por ter permitido que eu iniciasse e concluísse essa travessia e por ter colocado toda a essa gente boa no meu caminho. Rogo para que Ele conceda muito amor, saúde e alegria para todos eles, além de força e coragem para enfrentarem os desafios da vida.

RESUMO

Este trabalho analisa – sob a forma de um estudo de caso de natureza exploratória – o problema da relação entre a função controladoria e o controle social. Na administração pública, a controladoria é a função responsável pela interface com a população, e a obrigatoriedade de garantir transparência e *accountability* pressiona a produção de informações confiáveis e tempestivas da parte dos gestores públicos. A escolha da Rede Observatório Social do Brasil (OSB) para um estudo de caso se justifica por ser esta uma organização dedicada a monitorar as administrações públicas municipais, utilizando sistematicamente informações divulgadas em portais de transparência. A rede OSB está presente em mais de uma centena de municípios localizados em dezenove estados brasileiros. O estudo de caso buscou avaliar as dimensões em que o exercício das atividades desempenhadas pelos Observatórios Sociais pode ter correspondência com funções típicas das controladorias. Primeiramente, fez-se uma revisão da literatura, para desmembrar a atividade de controladoria num conjunto de funções típicas do setor público. Os fatores críticos da eficiência, eficácia e efetividade do controle social foram resgatados das pesquisas de diagnóstico do Orçamento Participativo (OP), a ferramenta de participação com a mais longa trajetória no âmbito da gestão municipal. Em seguida, partiu-se para a identificação, por meio de entrevistas e levantamento, daquelas funções que, da perspectiva de atores selecionados da Rede OSB, corroboram o controle social. Os resultados apontam que todas as funções típicas de controladoria são relevantes para o controle social com maior destaque para aquelas relacionadas aos controles prévio e concomitante, dado o carácter preventivo da atuação da Rede OSB. Tal constatação serve de alerta e demonstra necessidade de revisão do retrato observado nos órgãos de controle interno pesquisados, os quais concentram sua atuação nas atividades de controle subsequente.

Palavras-chave: Controle Interno. Controladoria Governamental. Controle Social.

ABSTRACT

This paper analyzes - in the form of an exploratory case study - the problem of the relationship between the controllership function and social control. In government administration, controllership is the function responsible for the interface with the population, and the obligation to guarantee transparency and accountability pressure the production of reliable and timely information on the part of government managers. We have selected the Rede Observatório Social do Brasil (OSB) for this case study because it is an organization dedicated to monitoring municipal public administrations, systematically using information disclosed in transparency portals. The OSB network is present in more than one hundred cities located in nineteen Brazilian states. The case study sought to evaluate the dimensions in which the exercise of the activities developed by the Observatórios Sociais can correspond to typical functions of the controllers. First, a review of the literature was carried out to dismantle the control activity in a set of functions typical of the government sector. The critical factors of the efficiency, efficacy and effectiveness of social control were rescued from the research about Orçamento Participativo (OP), the tool of participation with the longest trajectory in the scope of municipal management. Then, it was possible to identify, through interviews and survey, those functions that, from the perspective of selected actors of the OSB Network, corroborate the social control. The results show that all typical controllership's functions are relevant for social control, with emphasis on those related to the previous and concomitant controls, given the preventive nature of the OSB network. This observation can be understood as an alert and demonstrates the need to review the picture observed in the internal control institutions surveyed, which focus their activities on subsequent control activities.

Keywords: Internal Control. Governmental Controllership. Social Control.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AICPA – American Institute of Certified Public Accountants

CAGE – Contadoria e Auditoria-Geral do Estado do RS

CAPES – Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior

CDL – Câmara de Dirigentes Lojistas

CELIC – Central de Licitações

CEPAL – Comitê Econômico para a América Latina e Caribe

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CGU – Controladoria Geral da União

CMPA – Câmara de Vereadores de Porto Alegre

CONACI – Conselho Nacional de Controle Interno

COSO – Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

CRC – Conselho Regional de Contabilidade

CREA – Conselho Regional de Engenharia e Agronomia

DMAE – Departamento de Águas e Esgoto de Porto Alegre

ECBC – Estrutura Conceitual Básica de Controladoria

ENOS – Encontro Nacional de Observatórios Sociais

FATO – Faculdade Monteiro Lobato

FECOMÉRCIO – Federação do Comércio de Bens e Serviços

FIEP – Federação das Indústrias do Estado do Paraná

IBGC – Instituto Brasileiro de Governança Corporativa

ICF – Instituto de Cidadania Fiscal

IFAC – International Federation of Accountants

NSP – Novo Serviço Público

ONG – Organização Não Governamental

ONU – Organização das Nações Unidas

OP – Orçamento Participativo

OSB – Observatório Social do Brasil

OS – Observatório Social

OSM – Observatório Social de Maringá

OSPOA – Observatório Social de Porto Alegre

PEC – Projeto de Emenda Constitucional

PROCECONTA – Serviços Contábeis e Empresariais

PT – Partido dos Trabalhadores

SER – Sociedade Eticamente Responsável

SESCON – Sindicato de Empresas de Serviços Contábeis e das Empresas de Assessoramento,
Perícias, Informações e Pesquisa

SESI – Serviço Social da Indústria

SICOOB – Sistema de Cooperativas de Crédito do Brasil

SINDIATACADISTAS – Sindicato do Comércio Atacadista

SINDIFISCO – Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita

SINDILOJAS – Sindicato dos Lojistas do Comércio

TAC – Termo de Ajustamento de Conduta

TCU – Tribunal de Contas da União

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

| | |
|---|-----|
| Quadro 1 – Comparativo das funções de Borinelli. | 29 |
| Quadro 2 – Comparativo das sub-funções da função Gerencial Estratégica de Borinelli. | 30 |
| Quadro 3 – Estabelecimento dos órgãos centrais de controle interno e suas atribuições. | 43 |
| Quadro 4 – O momento do controle dos órgãos de controle interno. | 45 |
| Quadro 5 – Funções de Controladoria desempenhadas pelos órgãos de controle interno dos estados brasileiros e da União. | 46 |
| Quadro 6 – Distribuição dos Observatórios Sociais no Brasil. | 63 |
| Quadro 7 – Observatórios que responderam ao levantamento. | 90 |
| Quadro 8 – Quadro resumo da relevância das funções de controladoria - levantamento. | 91 |
| Quadro 9 – Quadro resumo da relevância das funções de controladoria - entrevistas. | 92 |
| Gráfico 1 – Avaliação da função Contábil. | 93 |
| Gráfico 2 – Avaliação da função Gerencial-estratégica. | 94 |
| Gráfico 3 – Avaliação da função Custos. | 96 |
| Gráfico 4 – Avaliação da função Tributária. | 97 |
| Gráfico 5 – Avaliação da função Proteção e Controle de Ativos. | 98 |
| Gráfico 6 – Avaliação da função Controle Interno. | 99 |
| Gráfico 7 – Avaliação da função Controle de Riscos. | 100 |
| Gráfico 8 – Avaliação da função Gestão da Informação. | 101 |
| Gráfico 9 – Avaliação da função Auditoria Interna. | 102 |
| Quadro 10 – Ranking das funções de Controladoria de acordo com o levantamento. | 106 |
| Quadro 11 – Ranking das funções de Controladoria de acordo com as entrevistas. | 107 |

SUMÁRIO

| | |
|--|-----------|
| 1. INTRODUÇÃO..... | 13 |
| 1.1 DELIMITAÇÃO DO TEMA E QUESTÃO DE PESQUISA | 16 |
| 1.2. JUSTIFICATIVA | 18 |
| 1.3. ASPECTOS METODOLÓGICOS | 19 |
| 1.3.1. Sobre as funções típicas de controladoria..... | 20 |
| 1.3.2. Sobre o sistema de controle interno do Brasil | 20 |
| 1.3.3. Sobre o Observatório Social do Brasil..... | 20 |
| 2 O UNIVERSO DO CONTROLE SEGUNDO A LITERATURA..... | 22 |
| 2.1 CONTROLE INTERNO | 22 |
| 2.2 AUDITORIA | 25 |
| 2.3 CONTROLADORIA | 26 |
| 2.4 FUNÇÕES DE CONTROLADORIA | 28 |
| 2.5 MEDIDAS DE DESEMPENHO | 30 |
| 2.5.1 Eficiência | 31 |
| 2.5.2 Eficácia | 31 |
| 2.5.3 Efetividade | 31 |
| 2.6 MOMENTO DO CONTROLE..... | 32 |
| 2.7 CONSIDERAÇÕES SOBRE DEFINIÇÕES E TERMINOLOGIA..... | 33 |
| 3 O SISTEMA DE CONTROLE INTERNO SEGUNDO A LEI | 37 |
| 3.1. O PANORAMA CONSTITUCIONAL. | 37 |
| 3.2 O ESPECTRO INFRACONSTITUCIONAL..... | 41 |
| 3.3. CONSIDERAÇÕES SOBRE O CONTROLE INTERNO GOVERNAMENTAL..... | 48 |
| 4 A BASE COMPARATIVA..... | 52 |
| 4.1 PARTICIPAÇÃO E CONTROLE SOCIAL: ASPECTOS CRÍTICOS..... | 52 |
| 4.2 CONSIDERAÇÕES SOBRE O PROCESSO DE PARTICIPAÇÃO POPULAR | 56 |
| 5. O CASO DA REDE OBSERVATÓRIO SOCIAL DO BRASIL..... | 59 |
| 5.1 O OBSERVATÓRIO SOCIAL DO BRASIL..... | 59 |
| 5.2 OS OBSERVATÓRIOS SOCIAIS | 65 |
| 5.3 COMO ATUAM OS OBSERVATÓRIOS | 75 |
| 5.4 ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE OP E REDE OSB | 81 |
| 5.5 A RELEVÂNCIA DAS FUNÇÕES DE CONTROLADORIA..... | 89 |

| | |
|--|------------|
| 5.6 FUNÇÃO CONTÁBIL..... | 93 |
| 5.7 FUNÇÃO GERENCIAL-ESTRATÉGICA | 94 |
| 5.8 FUNÇÃO CUSTOS..... | 95 |
| 5.9 FUNÇÃO TRIBUTÁRIA | 97 |
| 5.10 FUNÇÃO PROTEÇÃO E CONTROLE DE ATIVOS | 98 |
| 5.11 FUNÇÃO CONTROLE INTERNO | 99 |
| 5.12 FUNÇÃO CONTROLE DE RISCOS | 100 |
| 5.13 FUNÇÃO GESTÃO DA INFORMAÇÃO | 101 |
| 5.14 FUNÇÃO AUDITORIA INTERNA..... | 102 |
| 5.15 CONSIDERAÇÕES SOBRE A REDE OSB..... | 103 |
| CONSIDERAÇÕES FINAIS | 109 |
| REFERENCIAL BIBLIOGRÁFICO | 116 |
| ANEXO 1 – EIXOS DE ATUAÇÃO DA REDE OSB..... | 132 |
| ANEXO 2 – ATUAÇÃO PADRONIZADA DOS OBSERVATÓRIOS SOCIAIS. | 133 |
| ANEXO 3 – RESPOSTAS DOS OBSERVATÓRIOS SOCIAIS – RELEVÂNCIA DAS FUNÇÕES DE CONTROLADORIA. | 134 |

1. INTRODUÇÃO

Esta pesquisa surgiu de uma situação muito peculiar: atuo como servidor público no órgão de controle interno do Estado do RS, a Contadoria e Auditoria-Geral do Estado – CAGE, e como voluntário em uma ONG chamada Observatório Social de Porto Alegre (OSPOA). A atuação do órgão de controle interno citado está calcada nos entendimentos, tanto legal quanto teórico, que definem os órgãos denominados Controladorias, que, na administração pública devem adotar a postura de órgãos burocráticos responsáveis por monitorar e fiscalizar a atuação da organização além de assessorar a direção em todo o processo do ciclo de gestão. Por outro lado, a CAGE tem como funções institucionais, dentre outras, as previstas nos Inciso VII do Artigo 2º da Lei 13.451/2010, “[...] apoiar e estimular o exercício do controle social[...]” e Inciso XXXII, dos mesmos Artigo e Lei, “[...] promover ações com vista a assegurar a transparência das contas públicas, estimulando a participação da sociedade no exercício do controle social [...]”. Tais funções vão ao encontro da atuação da ONG mencionada.

Como veremos mais adiante, a CAGE é considerada o órgão de controle interno mais antigo do Brasil pelo Conselho Nacional de Controle Interno - CONACI e também um dos primeiros a carregar a condição de órgão central do sistema de controle, dado que assim ficou estabelecido já na promulgação da Constituição gaúcha de 1989. Ela também está no seletor grupo dos órgãos de controle interno que desempenham a maior parcela das atividades de Controladoria previstas na literatura em comparação aos demais Estados e até mesmo à União.

Nesse sentido surge a dúvida a respeito de quais dessas funções ou o quanto tais funções são relevantes para o atendimento do que está previsto nos Incisos anteriormente citados, os quais determinam a promoção da transparência nas contas públicas e o fomento ao controle social¹

A participação social na administração pública exige um desenho institucional que suporte tal demanda democrática. Há a necessidade de órgãos e mecanismos que garantam a tempestividade e confiabilidade das informações. Isto leva a um questionamento reverso

1

Visando evitar a ambiguidade da expressão “controle social”, nesta pesquisa a expressão refere-se ao controle que a sociedade exerce sobre o aparato estatal e os representantes (e não o contrário), por meio de atividades de fiscalização e monitoramento da gestão pública, tal como o acompanhamento da execução de políticas públicas, o monitoramento da execução orçamentária e outras atividades correlatas.

sobre o desenho institucional dos órgãos de controle interno previsto no arcabouço legal brasileiro e o quanto ele favorece o exercício da participação social.

A literatura que trata dos temas democracia e participação traz ao debate os conflitos ou problemas da democracia representativa e a crescente demanda das sociedades por mais espaço no processo de deliberação política e responsabilização dos representantes perante os representados. O avanço do interesse em participar do processo político é suportado pela Constituição Federal e pela Legislação infraconstitucional. Porém, apesar da previsão do direito à participação, veremos que as iniciativas de participação sofrem resistências e dificuldades e talvez elas sejam indicativas de um déficit, ou de alguma dimensão que carece de investigação.

As razões que dificultam o pleno exercício do controle social, de acordo com os políticos e gestores públicos, residem na falta de interesse da população em acompanhar os atos da gestão pública, porém, segundo os cidadãos, são os seus representantes que não incentivam nem disponibilizam as condições necessárias e suficientes para a participação da sociedade na gestão pública (SILVA, 2010a). O arcabouço legal brasileiro é imperativo e explícito sobre a soberania popular e impõe aos responsáveis pela condução do aparato burocrático a obrigação de subordinação e implemento das condições para o exercício do controle social. Nesse sentido, Sampaio (2006) esclarece que é necessária a adequação da estrutura burocrática para permitir ou facilitar a adoção, implementação e a continuidade de práticas participativas, entendimento compartilhado por diversos autores pesquisados, como veremos adiante.

Na visão do TCU (2016), é indispensável a existência de estrutura de governança na administração pública como forma de proteger os interesses da população e propiciar a avaliação da efetividade das políticas públicas e da conduta dos responsáveis pela gestão dos recursos públicos (políticos, gestores e servidores). Esta necessidade está respaldada pela pesquisa acadêmica, nos trabalhos de Silva (2010), Garcia (2016) e Arantes (2016).

Segundo o TCU (2014), governança pública é:

[...] refere-se, portanto, aos mecanismos de avaliação, direção e monitoramento; e às interações entre estruturas, processos e tradições, as quais determinam como cidadãos e outras partes interessadas são ouvidos, como as decisões são tomadas e como o poder e as responsabilidades são exercidos (GRAHN; AMOS; PLUMPTRE, 2003). Preocupa-se, por conseguinte, com a capacidade dos sistemas políticos e administrativos de agir efetiva e decisivamente para resolver problemas públicos (PETERS, 2012).

Nos estudos realizados por Machado, Fernandes e Bianchi (2016), uma das funções cruciais da governança é solucionar conflitos entre as diferentes partes interessadas. De acordo com o TCU (2014), tal função também é reconhecida como atribuição da governança no âmbito da administração pública.

Estudos reforçam o que a literatura consagrou como sendo os pilares da governança: transparência, equidade, responsabilidade e *accountability*. O trabalho de Machado, Fernandes e Bianchi (2016) relaciona estas linhas mestras à função de resolução de conflitos, em especial o conflito gerado pela assimetria de informação. Os autores propõem que os conflitos podem ser solucionados com transparência e *accountability* e que a ferramenta de governança para tal tarefa é a controladoria, a qual tem como uma de suas funções a garantia da qualidade e tempestividade das informações. Lima *et al* (2009) afirmam que a Controladoria desempenha um relevante papel na diminuição dos conflitos derivados da assimetria informacional nas organizações. Nascimento e Reginato (2009) afirmam que controladoria é instrumento de redução de assimetria informacional e é ferramenta eficaz para a governança.

Silva (2010) concorda com esta tese ao afirmar que para a efetiva participação da sociedade no processo de gestão pública são indispensáveis a transparência e a *accountability*. Cita o Orçamento Participativo como iniciativa de controle social bem-sucedida, ainda que a participação não contemplasse todo o processo de execução das políticas públicas. Para Sampaio (2016), o OP sozinho não foi capaz de levar a efeito muitas das políticas deliberadas porque não havia acompanhamento da execução e, em muitos casos, a Prefeitura sequer executava o que havia sido deliberado.

Garcia (2016) e Arantes (2016) indicam que atividades de controle interno são fundamentais para garantir transparência e *accountability*, trata-se de uma ferramenta disponível e eficaz para o monitoramento da ação governamental. O que define *accountability* é a obrigação de prestar contas dos resultados obtidos, em função das responsabilidades que decorrem do exercício de poder delegado (NAKAGAWA apud OLIVEIRA, PEREZ JR.; SILVA, 2010). O controle interno visa garantir a fidedignidade das informações, a observância às leis e regulamentos, à proteção dos ativos e a efetividade e economicidade das operações. Assim, é o mecanismo dedicado a prevenir perdas de toda ordem, inclusive as decorrentes de fraude.

É possível identificar a necessidade de adequação das estruturas de controle interno às demandas decorrentes do processo de *accountability*. Primeiramente devido à necessidade de controle sobre os políticos, que recebem delegação direta de poder, e sobre os burocratas, que recebem delegação indireta (GARCIA, 2016). Depois, em função da necessidade de criação de estruturas de governança para resolver os possíveis conflitos informacionais entre as partes envolvidas na relação de regulação (ARANTES, 2016). Assim, a governança precisa ser aperfeiçoada para alinhar-se com a sociedade mais participativa e plural. Um sistema de governança deficiente pode resultar no mau uso dos instrumentos de governabilidade e põe em risco a legitimidade da política estatal. A atuação mais democrática baseada em relações de confiança e colaboração cria condições e oportunidades para a participação ativa das pessoas (VIEIRA, 2008). Esta abordagem aproxima a razão da existência do governo como aquela de um agente facilitador, promotor da cidadania e do interesse público: há um deslocamento do eixo de atuação no sentido da responsividade democrática.

1.1 DELIMITAÇÃO DO TEMA E QUESTÃO DE PESQUISA

Fica clara a importância de ajustes na administração pública para dar suporte a processos participativos. Nesse sentido, esta pesquisa é dedicada a um ponto elementar: o controle da tempestividade e confiabilidade dos registros e informações disponibilizados para a população.

A participação fundamentada em informações tempestivas e confiáveis tem a capacidade de desempenhar seu papel pedagógico ampliando a cidadania e promovendo a emancipação da população, a qual pode então exigir a responsabilidade dos gestores, a inclusão de temas de seu interesse na pauta política, melhorar o desempenho das políticas públicas além de avaliar os resultados da atuação dos representantes, servindo de sustentação para o sistema democrático representativo.

O fenômeno do avanço do grau de consciência da população acerca de seus direitos e das obrigações de seus representantes pode estar refletido na aprovação de algumas inovações legais ocorridas recentemente. A Lei Complementar 101/2000 explicita nos Arts 48 e 67, as figuras da transparência e do controle social (BRASIL, 2000) e a Lei Complementar 131/2009 amplia as obrigações do poder público no que concerne a transparência e reconhece o direito individual de cada cidadão exercer o controle e denunciar os casos de descumprimento (BRASIL, 2009). Já a Lei 12.527/2011, conhecida como Lei de Acesso à Informação, é

reconhecida mundialmente como uma das mais avançadas na abertura de dados da administração pública à sociedade (BRASIL, 2011).

Uma decorrência mais imediata dessas alterações legais é a publicização de uma gama crescente de informações públicas por meio dos portais de transparência sob a responsabilidade dos órgãos de controle interno de cada ente da federação.

A existência de estruturas responsáveis pela geração, gestão e compartilhamento de informações nos órgãos de controle interno, além de atenderem exigência legal, podem contribuir para centralizar e facilitar o atendimento das demandas por qualidade informacional (NOVAES; SANTOS, 2014), combater a assimetria de informação (RAUSCHENBACH, 2014; CARMO, 2007; FREITAS, 2013; CHERON, 2006) e permitir a ampliação do debate do orçamento (FEDOZZI, 2009). Para Sampaio (2006) este pode ser considerado um mecanismo de redução de incertezas. Nesse sentido, informações precisas e tempestivas permitem que a população tome melhores decisões (RAUSCHENBACH, 2014; FIGUEIREDO; SANTOS, 2014). Rodrigues (2016) procura mostrar quanto os OP da região metropolitana de Porto Alegre dependiam das informações para a tomada de decisão.

Um levantamento preliminar dos órgãos de controle interno dos 26 Estados, do Distrito Federal e da União (Apêndice 1) evidencia o grau de divergência na nomenclatura dos órgãos de controle interno, o que aponta a heterogeneidade das atividades desempenhadas. O texto constitucional menciona explicitamente o termo controle interno, porém este termo não é predominante na denominação dos órgãos responsáveis pela atribuição. Dentre os entes federados, 19 (68%) são denominados Controladoria Geral (do Estado ou da União); dois (7%) possuem denominação Controle Interno ou Controle; e dois (7%) são designados Auditoria Geral. Há ainda cinco cuja denominação é tão divergente que não permite antever quais atribuições de órgãos de controle são desempenhadas por eles.

Considerando esta divergência entre estruturas de controle interno responsáveis pela geração e disponibilização das informações utilizadas no processo de prestação de contas (*accountability*) e transparência, e as dificuldades e necessidades das iniciativas de participação social no processo de gestão pública, formula-se a questão-problema desta pesquisa relacionando os dois extremos da equação: de um lado, a controladoria, de outro, a participação social. Eis a questão: ***quais atribuições da controladoria são relevantes para o exercício do controle social sobre a gestão pública?***

Para responder à questão de pesquisa definiu-se o seguinte objetivo geral:

Avaliar a relevância das funções típicas de controladoria para o exercício do controle social a partir da ótica da Rede Observatório Social do Brasil

Desdobrando este objetivo em objetivos específicos temos, então:

- a) verificar quais são as funções típicas de controladoria previstas na literatura;
- b) apresentar o sistema de controle interno previsto na legislação brasileira;
- c) apresentar o Observatório Social do Brasil e suas atividades;
- d) identificar as funções típicas de controladoria que mais contribuem para o trabalho desempenhado pelos Observatórios Sociais;
- e) apresentar, a partir da análise das evidências coletadas, um modelo de atribuições de controladoria ranqueadas a partir da relevância delas para o exercício do controle social.

1.2. JUSTIFICATIVA

Esta pesquisa justifica-se pela relevância do tema, contempla alguns dos obstáculos e dificuldades encontrados por iniciativas de participação da sociedade na gestão pública, em especial a demanda por informação qualificada e tempestiva e a conformação adequada da estrutura responsável pela geração e disponibilização das informações para a população. Pressupõe-se que tais obstáculos e dificuldades podem ser reduzidos mediante a adequação dos mecanismos de controle interno às necessidades do controle social.

Nesse sentido, a Controladoria é efetiva enquanto uma função de redução da assimetria de informação, e poderá garantir maior confiabilidade e tempestividade nas informações disponibilizadas à população se a estrutura dos órgãos de controle for suficientemente desenvolvida e robusta para dar sustentação ao processo de produção dos dados capazes de gerar informações adequadas. Este problema tem previsão constitucional e legal, a qual reconhece a soberania do povo e determina que os responsáveis pela gestão pública prestem conta de seus atos no exercício do poder delegado.

A relação entre o controle interno e o controle social é central para a administração pública contemporânea, além de ser assunto da pauta política e social na atualidade. A adequação do controle interno às necessidades do controle social pode ser uma forma de tornar o uso do controle interno mais sistêmico e menos circunstancial (GARCIA, 2016).

A legislação brasileira determina que gestores públicos assumam papel ativo na promoção e fomento do controle social. Considerando-se o reconhecimento explícito da soberania popular, expresso na Constituição, e a exigência legal de promover a transparência e fomentar o controle social, espera-se que esta pesquisa auxilie os gestores públicos a identificar as áreas mais sensíveis e relevantes para o exercício do controle social para qualificar suas decisões.

Por fim, não foram encontrados estudos que relacionem as duas atividades apesar de sua forte congruência lógica, reforçando o argumento da oportunidade do estudo proposto. A cobrança por parte da sociedade sobre os gestores públicos e o aumento da participação de organizações e cidadãos nas atividades de controle da gestão pública, observados na atualidade, sinalizam já a importância da questão.

1.3. ASPECTOS METODOLÓGICOS

A CAPES, em seu site eletrônico, define que as propostas de cursos na modalidade Mestrado Profissional devem enfatizar a aplicação do conhecimento científico atualizado e da metodologia pertinente orientadas para a resolução de problemas da área de atuação do profissional-aluno. Por este motivo, este trabalho classifica-se como uma pesquisa aplicada, pois visou estudar determinado fenômeno, a relevância das atribuições de controladoria para o exercício da participação social, para permitir a aplicação, a utilização dos conhecimentos obtidos para entender as relações entre o fenômeno e seu contexto ou ambiente (GIL, 2008), ou seja, de forma a entender as relações entre controle interno e controle social e como os órgãos estatais de controle podem fomentar e auxiliar a participação, colaborando com o processo de sustentação do sistema representativo.

Segundo Collis e Hussey (2006) a pesquisa aplicada “*foi projetada para aplicar suas descobertas a um problema específico existente*”, classificação que se enquadra adequadamente ao objetivo deste trabalho, dado que se pretende avaliar a relevância das funções de controladoria para o exercício do controle social sob a ótica da Rede Observatório Social do Brasil e que também poderá, como um dos seus subprodutos, apresentar aos tomadores de decisão a respeito da alocação dos recursos no âmbito dos órgãos de controle interno quais são as atribuições a cargo destes órgãos que mais auxiliam os organismos de controle social no exercício de suas atividades.

Tal pesquisa tem natureza qualitativa e concepção exploratória, pois não visa à generalização, mas sim buscar as bases para entender o fenômeno objeto de estudo (YIN, 2010) e dar uma visão geral sobre o mesmo (GIL, 2008). Foi realizada utilizando múltiplos métodos de coleta de dados, pois assim foi possível abordar questões mais complexas e coletar evidências mais ricas que as obtidas por meio de métodos isolados (YIN, 2010). O presente estudo está dividido da forma descrita abaixo:

1.3.1. Sobre as funções típicas de controladoria

Buscou-se a conceituação que a literatura apresenta para os termos-chave existentes na legislação que trata do tema controle na administração pública: Controle Interno, Auditoria, Controladoria, momentos do controle (prévio, concomitante e subsequente), medidas de avaliação de desempenho (eficiência, eficácia e efetividade) além de apresentar as funções típicas de controladoria. As funções de controladoria serviram de base para o questionário de um levantamento feito junto aos Observatórios Sociais, bem como para o questionário das entrevistas realizadas com pessoas do OSPOA.

1.3.2. Sobre o sistema de controle interno do Brasil

Pesquisa documental nas Constituições Federal e Estaduais e outros normativos legais (Leis complementares, Leis ordinárias, Decretos, etc) para apresentar um panorama do sistema de controle interno. A partir deste estudo também foi possível verificar as semelhanças ou divergências em suas estruturas e atribuições, bem como identificar as funções típicas de controladoria desempenhadas pelos órgãos de controle interno destas unidades da Federação.

1.3.3. Sobre o Observatório Social do Brasil

Primeiramente, foram resgatados alguns elementos constitutivos (financiamento, resultados, dificuldades, autonomia, entre outros) das pesquisas de diagnóstico do Orçamento Participativo (OP), a ferramenta de participação com a mais longa trajetória no âmbito da gestão municipal. Tais elementos do OP, relacionados aos objetivos desta pesquisa, serviram como base para análise comparativa para ressaltar diferenças ou similaridades (GIL, 2008)

com a Rede Observatório Social do Brasil. Os pontos destacados neste estudo serviram de base, somados às funções de controladoria, para a elaboração dos questionários das entrevistas.

Numa segunda etapa, foi realizada uma pesquisa participante, na qual, além de procurar identificar semelhanças ou diferenças entre as iniciativas de participação (OP e OSB) e descrever o que é e como funciona a Rede OSB, buscou-se encontrar evidências da relevância das funções de controladoria para o trabalho desenvolvido pela Rede OSB.

Para explorar o funcionamento da Rede OSB foi realizada a pesquisa participante já citada junto ao Observatório Social de Porto Alegre (OSPOA). A escolha se justifica por quatro motivos: 1 – inserção do pesquisador no ambiente a ser pesquisado (facilidade de acesso às informações); 2 – limitação de tempo e recursos do pesquisador; 3 – é um observatório que atua em um dos entes da federação contidos no levantamento preliminar sobre os órgãos de controle interno (Apêndice 1) e está localizado na cidade onde nasceu o Orçamento Participativo; 4 – devido aos poucos estudos encontrados sobre a inter-relação entre controle interno e observatórios sociais, optou-se por este estudo exploratório presencial junto ao OSPOA somado às práticas de outros OS que pode servir de ponto de partida para novos estudos mais complexos.

Este pesquisador desempenha a função de Vice-presidente de Controle Social e Metodologia no OSPOA e desde o início dos estudos deste curso de mestrado, foi comunicado aos demais membros do OSPOA, equipe diretiva e voluntários, o interesse em desenvolver estudos relacionando o controle interno na administração pública e o controle social, seus objetivos e a realização de uma pesquisa participante com o compromisso de compartilhar os resultados obtidos com toda a comunidade OSB.

A pesquisa participante contemplou os seguintes métodos de coleta de dados:

- a) quatro entrevistas baseadas nas funções de Controladoria apresentadas no capítulo 2, e em alguns elementos comparativos do capítulo 4 realizadas com as seguintes pessoas: Presidente do OSPOA, Coordenadora Executiva do OSPOA e duas Voluntárias;
- b) pesquisa documental (Estatutos e Atas do OSB e do OSPOA e relatórios de prestações de contas do OSB, do OSPOA e de outros Observatórios);
- c) observação simples mediante participação em dois eventos – 1º Congresso “Pacto pelo Brasil” e o 8º Encontro Nacional de Observatórios Sociais – ENOS, ambos realizados pela Rede OSB;

- d) observação simples da rotina de trabalho da equipe técnica do OSPOA;
- e) observação participante em 5 eventos do OSPOA: Palestra de sensibilização e apresentação do Observatório, Reunião de capacitação de novos voluntários, Audiência pública de prestação de contas, Reunião do conselho de administração e Reunião de trabalho dos voluntários; e
- f) levantamento com questionário junto aos demais Observatórios da Rede: obteve-se 54 respondentes de um grupo de 99 OS em funcionamento em 31/12/2016.

Tais métodos foram utilizados visando obter elementos que permitam a triangulação de informações para dar mais robustez aos achados. Com relação ao levantamento mencionado, ele consistiu em enviar um formulário eletrônico para os observatórios da Rede OSB, no qual foi perguntado o Município do observatório respondente e mais 9 questões elaboradas com base em cada uma das 9 funções típicas de Controladoria.

2 O UNIVERSO DO CONTROLE SEGUNDO A LITERATURA

Considerando-se que o objetivo deste trabalho é discutir a relevância das atribuições dos órgãos de controle interno da administração pública para o exercício do controle social, se faz necessária a conceituação dos termos chave para melhorar a compreensão e permitir a correta modelagem das variáveis de pesquisa. Diante disso passamos à apresentação dos conceitos de Controle Interno, Auditoria, Controladoria e suas funções típicas além de conceitos complementares que também surgem no texto legal e auxiliarão no atingimento dos objetivos do presente estudo: Medidas de desempenho (eficiência, eficácia e efetividade) e Momento do Controle (controle antecedente ou prévio, controle concomitante e controle subsequente ou posterior).

2.1 CONTROLE INTERNO

Controle interno pode ser comparado a uma espécie de “peneira”, ou seja, sua atuação é focada na prevenção de falhas com o objetivo de proteger os ativos, produzir informações confiáveis e auxiliar a administração na condução ordenada dos negócios da organização (ALMEIDA, 2012) compreendendo o conjunto de procedimentos de caráter preventivo que, integrados ao fluxo operacional da organização, visa detectar e prevenir desvios – erros e irregularidades, intencionais ou não, que possam, entre outros, afetar a qualidade das informações contidas nos demonstrativos e relatórios que são disponibilizados aos usuários das informações por ele criadas (OLIVEIRA, PEREZ JR.; SILVA, 2010).

Os controles internos são compostos por todo o arcabouço de normas e procedimentos existentes na organização que visam tornar os seus processos rastreáveis, de forma que as informações necessárias ao bom andamento desses processos sejam fidedignas (NASCIMENTO; REGINATO, 2010) com o intuito de mitigar riscos e melhorar processos (CREPALDI; CREPALDI, 2014), proporcionando ao mesmo tempo tomadas de decisões seguras e a salvaguarda e rastreabilidade dos ativos da organização consumidos durante as suas implementações (NASCIMENTO; REGINATO, 2010) visando assegurar que as operações serão realizadas conforme determinado e que foram registradas adequadamente, ou seja, com precisão e tempestividade. Sua função é garantir a integridade das informações sobre todos os eventos que dizem respeito às atividades da organização (NASCIMENTO *et al*, 2006).

Segundo Attie (2011), não podemos confundir controle interno com auditoria interna. Auditoria é o trabalho organizado de revisão e apreciação dos controles internos ao passo que controles internos são procedimentos e rotinas adotados como planos de ação permanentes da organização e que visam garantir a exatidão e fidedignidade das informações registradas e a observância das normas estabelecidas, com os seguintes objetivos:

- a) a salvaguarda dos interesses da organização;
- b) a precisão e a confiabilidade dos informes e relatórios contábeis, financeiros e operacionais;
- c) estímulo à eficiência operacional;
- d) a aderência às políticas existentes.

Tais objetivos vão ao encontro daqueles citados por Crepaldi e Crepaldi (2014), são eles:

- a) salvaguardar os ativos;
- b) verificar a exatidão e fidelidade dos dados e relatórios contábeis e de outros dados operacionais;
- c) desenvolver a eficiência nas operações;
- d) comunicar e estimular o cumprimento das políticas, normas, e procedimentos administrativos adotados.

A robustez dos controles internos, que evoluíram com o aumento da complexidade das operações das organizações, está diretamente relacionada a um menor nível de erros e irregularidades e também à qualidade e confiabilidade das informações a respeito do desempenho das operações e processos da organização. Nesse sentido quanto maior e mais complexa a organização, mais robusto deve ser o sistema de controle interno (ATTIE, 2011) para garantir a efetividade e eficiência das operações, considerando objetivos operacionais básicos, metas de desempenho e proteção de recursos; confiabilidade dos relatórios financeiros e conformidade com leis e regulamentações aplicáveis (SLOMSKI *et al*, 2008).

Segundo o CFC (*apud* OLIVEIRA, PEREZ JR.; SILVA, 2010) controles internos, juntamente com o sistema contábil, compreende o plano de organização e o conjunto integrado de métodos e procedimentos adotados pela entidade na proteção de seu patrimônio, promoção da confiabilidade e tempestividade de seus registros e demonstrações contábeis e de sua eficácia operacional.

Para aquela entidade, os sistemas contábeis se apoiam nos controles internos para disponibilizar as informações a respeito da gestão e do desempenho das organizações de

modo que a qualidade destes controles e a robustez deste sistema de controle interno são fatores cruciais para a qualidade e utilidade das informações prestadas pela Contabilidade.

Temos ainda a definição de controle interno segundo o COSO (*apud* Borinelli, 2006), que o define como sendo “[...] um processo – efetuado pela direção, gerência ou outras pessoas da entidade, projetado para proporcionar uma razoável garantia de alcançar os objetivos nas seguintes categorias: a) confiabilidade dos relatórios financeiros; b) conformidade (ou obediência - *compliance*) com as normas e regulamentos aplicáveis e c) eficácia e eficiência das operações”.

Já o TCU (2014, p.72) apresenta a seguinte definição de controle interno:

[...] é um processo integrado e dinâmico efetuado pela direção e pelo corpo de colaboradores, estruturado para enfrentar riscos e fornecer razoável segurança de que, na consecução da missão da entidade, os seguintes objetivos gerais serão alcançados: (1) execução ordenada, ética, econômica, eficiente e eficaz das operações; (2) cumprimento das obrigações de accountability; (3) cumprimento das leis e dos regulamentos aplicáveis; (4) salvaguarda dos recursos, para evitar perdas, mau uso e dano (INTOSAI, 2004).

BORINELLI (2006, p.159) ainda assevera que:

[...] o enfoque de controle que cabe à Controladoria não é o de checar ou verificar se as coisas aconteceram, mas acompanhar, simultaneamente, a implementação das ações de forma que se consiga, como dito antes, garantir ou assegurar que o planejado aconteça. Até por que, depois do fato consumado, não há como se adotar alguma ação corretiva. [...] adotando-se o pressuposto de que a principal função do controle é garantir que aquilo que foi planejado aconteça de fato, então o controle concomitante à execução dos planos é fundamental para que, caso algo não esteja saindo conforme o desejado, se possa adotar alguma medida que venha a corrigir os rumos e reposicionar as ações em direção à situação futura objetivada

2.2 AUDITORIA

À medida que as organizações se tornavam mais complexas e que as mesmas necessitavam de maiores volumes de recursos para financiarem tais operações, surgiu a necessidade de buscar financiamento no mercado de capitais. A Auditoria surgiu então para averiguar a veracidade das demonstrações contábeis que eram disponibilizadas para os investidores, ou seja, a Auditoria tem como função principal a verificação de conformidade entre as normas previstas e os procedimentos efetivamente realizados, mediante testes da robustez e confiabilidade dos controles internos, e a partir daí emitir opinião sobre o grau de

credibilidade das informações e demonstrativos apresentados pelas organizações (ALMEIDA, 2012).

O autor distingue Auditoria Externa da Auditoria Interna descrevendo a primeira como atividade externa exercida por profissional independente que tem como objetivo emitir opinião sobre as informações contidas nas demonstrações contábeis e financeiras e que tem como destinatários os usuários externos à organização (ALMEIDA, 2012). Ela é ferramenta da governança corporativa para a avaliação dos controles existentes na organização e mensuração da qualidade das informações disponibilizadas (IBGC *apud* LIMA et al, 2009).

Já a Auditoria Interna é definida como atividade exercida por profissional integrante dos quadros da organização. Tal atividade tem como objetivo antecipar-se à auditoria externa fornecendo aos gestores informações sobre os controles internos. A Auditoria Interna surge da necessidade de acompanhamento mais constante, com maior amplitude, profundidade e tempestividade acerca da aderência dos processos internos que afetam as informações disponibilizadas ao público às normas estabelecidas (ALMEIDA, 2012).

A Auditoria Interna existe basicamente para avaliar a eficácia dos controles internos implantados pelos gestores (TCU, 2014) com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado (ATTIE, 2011).

Ainda segundo ALMEIDA (2012) o termo Auditoria, no âmbito privado, foi mencionado na Legislação Brasileira pela primeira vez em 1965, na Lei 4.728, que disciplinou o mercado de capitais (BRASIL, 1965). Após isso, o termo só foi mencionado novamente em 1972 pelo Banco Central do Brasil, quando este determinou a obrigatoriedade de auditoria independente nos bancos, e pelo Conselho Federal de Contabilidade, que aprovou as normas e os procedimentos de auditoria. Já em 1976 as companhias que ofertavam ações na Bolsa de Valores passaram a ter a obrigatoriedade de subordinar suas demonstrações contábeis à Auditoria Externa por força da vigência da Lei 6404 (BRASIL, 1976).

2.3 CONTROLADORIA

A Controladoria pode ser definida como órgão administrativo e como área de conhecimento (FIGUEIREDO; CAGGIANO, 2008; OLIVEIRA, 2009; NASCIMENTO; REGINATO, 2010). No primeiro caso, ela tem a finalidade de garantir informações adequadas ao processo decisório, colaborar com os gestores em seus esforços de obtenção da eficácia de suas áreas quanto aos aspectos econômicos e assegurar a eficácia organizacional, do ponto de

vista econômico, por meio da coordenação dos esforços dos gestores de cada área (OLIVEIRA, 2009; NASCIMENTO; REGINATO, 2010).

Quando entendida como área de conhecimento, a Controladoria é a responsável pelo estabelecimento das bases teóricas e conceituais necessárias para a modelagem, construção e manutenção dos sistemas de informação voltados à gestão econômica da organização, que supram adequadamente as necessidades informativas dos tomadores de decisão (FIGUEIREDO; CAGGIANO, 2008; OLIVEIRA, 2009) sendo consideradas por muitos autores como o atual estágio evolutivo da Contabilidade (OLIVEIRA; PEREZ JR.; SILVA, 2010), pois se utiliza da Ciência Contábil e do Sistema de Informações para desempenhar as atividades relativas à coordenação da gestão econômica da organização (PADOVEZE, 2015).

Mosimann e Fisch (*apud* ARAÚJO e LUCA, 2009) definem que a Controladoria pode ser conceituada como um conjunto de princípios, procedimentos e métodos oriundos das ciências da Administração, Economia, Psicologia, Estatística e principalmente Contabilidade, que se ocupa da gestão econômica das organizações, com o fim de orientá-las para a eficácia.

A Controladoria deve promover a eficácia das decisões gerenciais, monitorando a execução dos objetivos estabelecidos, investigando e diagnosticando as razões para a ocorrência de eventuais desvios entre resultados alcançados e os esperados, indicando correções de rumo, quando necessárias e, principalmente, suavizando para os gestores as imponderabilidades das variáveis econômicas, através do provimento de informações sobre operações passadas e presentes e de sua adequada comunicação, de forma a sustentar a integridade do processo decisório (NASCIMENTO; REGINATO, 2010)

Borinelli (2006), em sua Tese de Doutorado, realizou uma pesquisa conciliando os estudos e publicações nacionais e internacionais que tratavam de Controladoria do período de 1940 a 2004. Como resultado de seus estudos, apresentou a Estrutura Conceitual Básica de Controladoria, a qual define as três perspectivas da Controladoria: 1 – aspectos conceituais (ciência), 2 – aspectos procedimentais (atividades e funções) e 3 – aspectos organizacionais (estrutura). Desta forma, além de corroborar com o entendimento de que Controladoria pode ser compreendida como área de conhecimento e como estrutura organizacional, Borinelli também aprofundou a compreensão a respeito da constituição da Controladoria, em especial as funções tipicamente por ela desempenhadas, sendo esta a principal contribuição de seu trabalho que ora tomamos para nosso estudo.

2.4 FUNÇÕES DE CONTROLADORIA

O papel da controladoria evoluiu à medida que as organizações foram se tornando mais complexas e suas instalações e negócios expandiram-se geograficamente, de forma que a exata definição de todas as suas funções é algo muito difícil (SCHMIDT; SANTOS; MARTINS, 2014) em virtude do grande número de atividades desempenhadas por este departamento nas mais diversas organizações, fato que foi identificado também nos órgãos de controle interno da esfera pública, como veremos adiante. Atualmente, as funções de controladoria diferem de uma organização para outra de acordo com o porte e estrutura organizacional, porém em todos os casos, é responsabilidade da Controladoria garantir a veracidade das informações (CREPALDI; CREPALDI, 2014).

Para os fins desta pesquisa foi utilizado o trabalho de BORINELLI (2006), comparando o rol de funções de controladoria por ele apresentado àquelas contidas nas obras que tratam de Controladoria publicadas posteriormente aquele trabalho visando verificar se as funções por ele descritas na ECBC também são reconhecidas por outros autores. Foram selecionadas por conveniência e disponibilidade de acesso as obras de Schmidt e Santos (2006), Figueiredo e Caggiano (2008), Santos, Pessoa e Maciel (2009), Nascimento e Reginato (2009), Oliveira (2009), Lunkes e Schnorrenberger (2009), Nascimento e Reginato (2010), Oliveira, Perez Jr. e Silva (2013), Schmidt, Santos e Martins (2014) e Padovezze (2015). Elas foram comparadas no Quadro 1.

A partir desta verificação, foi possível perceber que todas as funções elencadas por Borinelli são reconhecidas, senão por todos, mas pela maioria dos autores pesquisados, salientando-se apenas que as funções: “Proteção e controle de ativos”, “Gestão de riscos” e “Auditoria interna” não obtiveram unanimidade. A primeira das funções citadas não foi encontrada na obra de Figueiredo e Caggiano (2008). A função “Gestão de riscos”, por sua vez, não foi localizada nos livros de Figueiredo e Caggiano (2008) e Nascimento e Reginato (2009-2010). Já a função “Auditoria interna” foi encontrada por este autor somente em 5 dos 10 autores pesquisados, porém ainda assim foi considerada como uma função de controladoria para fins de observação e levantamento na pesquisa participante dado que tanto no trabalho de Borinelli quanto nos trabalhos dos autores onde tal função não foi encontrada foi possível perceber que as atividades que compõem essa função são também atividades sob a responsabilidade da Controladoria. Tal função foi mantida no rol de funções de controladoria também devido ao fato de alguns órgãos de controle interno dos entes federativos pesquisados

conterem a expressão “Auditoria” em suas nomenclaturas, bem como por que a maioria deles concentram seu foco de atuação nas atividades desta função, como veremos no próximo capítulo.

Quadro 1 – Comparativo das funções de Borinelli.

| Funções | Autores | | | | | | | | | | Total |
|-----------------------------------|---------|---|---|---|---|---|---|---|---|----|-------|
| | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | |
| 1 - Contabilidade | X | X | X | X | X | X | X | X | X | X | 10 |
| 2 - Gerencial Estratégica | X | X | X | X | X | X | X | X | X | X | 10 |
| 3 - Custos | X | X | X | X | X | X | X | X | X | X | 10 |
| 4 - Tributária | X | X | X | X | X | X | X | X | X | X | 10 |
| 5 - Proteção e controle de ativos | X | | X | X | X | X | X | X | X | X | 9 |
| 6 - Controles Internos | X | X | X | X | X | X | X | X | X | X | 10 |
| 7 - Gestão de riscos | X | | X | | X | X | | X | X | X | 7 |
| 8 - Gestão de informação | X | X | X | X | X | X | X | X | X | X | 10 |
| 9 - Auditoria Interna | X | | X | | X | X | | | X | | 5 |

Fonte: elaborado pelo autor (2017).

Legenda: 1 - Schmidt e Santos (2006); 2 - Figueiredo e Caggiano (2008); 3 - Santos, Pessoa e Maciel (2009); 4 - Nascimento e Reginato (2009); 5 - Oliveira (2009); 6 - Lunkes e Schnorrenberger (2009); 7 - Nascimento e Reginato (2010); 8 - Oliveira, Perez Jr. e Silva (2013); 9 - Schmidt, Santos e Martins (2014); 10 - Padovezze (2015).

Borinelli avança na definição das funções de controladoria ao desmembrar a função “Gerencial Estratégica” em 6 sub-funções, visando aprofundar a construção teórica e explicar com mais detalhes a participação da Controladoria no processo de gestão propriamente dito. Comparação semelhante à anterior foi feita também com tais sub-funções e o resultado encontra-se no Quadro 2.

Observa-se que 5 sub-funções foram encontradas nas obras dos autores pesquisados de forma unânime. Já a sub-função “Correção” foi localizada somente em 6 trabalhos. Este autor observou nas obras pesquisadas que esta sub-função é talvez a mais complexa de se obter uma posição definitiva, pois é nela que reside a responsabilidade pela tomada de decisão acerca das ações de cunho gerencial com vistas a corrigir os rumos da atuação da organização, tarefa que alguns autores defendem ser atribuição exclusiva dos gestores, não cabendo à Controladoria a tomada de decisão no processo de gestão das entidades.

Quadro 2 – Comparativo das sub-funções da função Gerencial Estratégica de Borinelli.

| Função Gerencial Estratégica | Autores | | | | | | | | | | |
|------------------------------|---------|---|---|---|---|---|---|---|---|----|-------|
| | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | Total |
| 2.A - Planejamento | X | X | X | X | X | X | X | X | X | X | 10 |
| 2.B – Orçamento | X | X | X | X | X | X | X | X | X | X | 10 |
| 2.C – Execução | X | X | X | X | X | X | X | X | X | X | 10 |
| 2.D – Controle | X | X | X | X | X | X | X | X | X | X | 10 |
| 2.E – Correção | | | X | X | | X | X | X | X | | 6 |
| 2.F – Avaliação | X | X | X | X | X | X | X | X | X | X | 10 |

Fonte: elaborado pelo autor (2017)

Legenda: 1 - Schmidt e Santos (2006); 2 - Figueiredo e Caggiano (2008); 3 - Santos, Pessoa e Maciel (2009); 4 - Nascimento e Reginato (2009); 5 - Oliveira (2009); 6 - Lunkes e Schnorrenberger (2009); 7 - Nascimento e Reginato (2010); 8 - Oliveira, Perez Jr. e Silva (2013); 9 - Schmidt, Santos e Martins (2014); 10 - Padovezze (2015).

Estes dois comparativos serão úteis em dois momentos, a seguir: primeiro, para traçar um paralelo entre o que prevê a legislação e a literatura a respeito do controle. Segundo, para avaliar a relevância das funções típicas de controladoria a serem identificadas nas atividades desempenhadas pela Rede OSB.

2.5 MEDIDAS DE DESEMPENHO

O debate acerca destas três medidas de avaliação de desempenho se justifica em virtude de estarmos tratando neste trabalho de uma pesquisa aplicada à Administração Pública, a qual se sujeita ao mesmo tempo à literatura científica e à legislação que normatiza o funcionamento da burocracia estatal. Como estas medidas são citadas na legislação e não existe palavra citada em vão na Lei, justifica-se a necessidade de esclarecer tais conceitos para auxiliar no debate sobre o papel de cada esfera de controle na administração pública (social, externo e interno).

Para tanto nos socorremos de conceitos, dentre outros, da Ciência Administrativa e do Direito, principalmente o Direito Administrativo, visando, além de apresentar uma conceituação para tais medidas, antecipar a reflexão acerca de quem tem capacidade e/ou competência para avaliar cada uma das medidas na arena de poder da democracia: os representados (população) ou os representantes (parlamentares, gestores e burocratas).

2.5.1 Eficiência

A eficiência está relacionada à forma como determinada tarefa é realizada (BIO, 1996), ou seja, tal conceito é utilizado para determinar que um trabalho deve seguir as normas e procedimentos estabelecidos e também deve procurar o meio ou método mais econômico, evitando o desperdício ou o uso incorreto (TORRES, 2004).

O princípio da eficiência apresenta dois aspectos: o primeiro relacionado ao modo de atuação do agente público de acordo com as normas (DI PIETRO *apud* CARVALHO, 2016; FILHO, 2016) e o segundo diz respeito ao modo como a Administração Pública é organizada buscando a execução mais proveitosa com menor dispêndio (DI PIETRO *apud* CARVALHO, 2016; FILHO, 2016).

2.5.2 Eficácia

Quando falamos eficácia, estamos tratando não dos meios (normas ou custos), mas das escolhas feitas para atingir os resultados ou objetivos planejados. É a capacidade de escolher a alternativa certa para atingir as metas ou objetivos planejados (MEGGINSON, 1998; TORRES, 2004), ou seja, a eficácia ocorre quando as atividades desenvolvidas atingiram os objetivos estabelecidos (PADOVEZE, 2015).

A eficácia tem relação com os meios e instrumentos empregados para a execução das atividades (FILHO, 2016) consistindo-se na aptidão para produzir efeitos (CARVALHO, 2016 e NETO *apud* MAZZA, 2016).

2.5.3 Efetividade

A última das medidas de avaliação de desempenho é a efetividade, que é o mais complexo dos três conceitos, pois procura verificar a real necessidade e oportunidade de determinadas ações estatais e quais serão os setores beneficiados em detrimento de outros. Ela demanda atuação governamental mais democrática, transparente e responsável (TORRES, 2004).

Para Neto (*apud* MAZZA, 2016) a efetividade pode ser compreendida como a confirmação social e metajurídica de que o ato alcançou os resultados práticos pretendidos

corroborando com o entendimento de que efetividade está voltada para os resultados da ação de (FILHO apud MAZZA, 2016).

2.6 MOMENTO DO CONTROLE

A ação de controle, dependendo do objetivo específico a que se propõe, tem momento distinto de aplicação. Segundo Schmidt, Santos e Martins (2014) os controles podem ser antecedentes, concomitantes ou subsequentes:

Os antecedentes são aqueles que apresentam um caráter mais preventivo, pois precisam ser previamente estabelecidos visando dar as orientações preliminares e as regras que devem ser seguidas para a execução de uma tarefa. São exemplos de controles antecedentes: os estatutos, os contratos, os regulamentos, as atas, as escrituras públicas, as notas, as circulares, os inventários nos quais é determinada a composição patrimonial da entidade, as demonstrações de entradas e saídas de fundos previstos para um determinado período e todo o tipo de documento que regule o funcionamento da entidade, entre outros (SCHMIDT; SANTOS; MARTINS, 2014).

Os controles concomitantes são basicamente meios e métodos de verificar o cumprimento dos controles prévios e acompanhar o desenrolar do plano de operações estabelecido com objetivo de proteger a entidade (SCHMIDT; SANTOS; MARTINS, 2014).

O terceiro momento, o controle subsequente, caracteriza-se pelo exame dos fatos em seus aspectos jurídicos e econômicos, ou seja, confrontando o que foi feito com o que deveria ter sido feito. Os instrumentos desse controle são os documentos referentes aos dois controles anteriores, assim como os registros contábeis dos fatos administrativos, as prestações de contas, os balanços, o exame de tais prestações e a sua aprovação ou rejeição (SCHMIDT; SANTOS; MARTINS, 2014).

Mileski (*apud* BERTI, 2015, p.23), ressalta que

[...] o controle pode ser prévio: quando se antecipa à realização do ato administrativo, por exemplo, a exigência de licitação para as compras e obras públicas; o controle também pode ser concomitante: quando se realiza juntamente com o desenrolar da atividade administrativa, como, por exemplo, quando ocorre o acompanhamento da execução de um contrato administrativo, verificando-se o cumprimento das cláusulas e condições definidas; e o controle pode ser realizado à posteriori, ou seja, após a realização dos atos administrativos, como no caso das auditorias ordinárias do Tribunal de Contas do Estado nas prefeituras.

Corroborando com estas definições, Lunkes e Schnorrenberger (2009, p.73) definem os três estágios nos quais se divide o controle:

O **pré-controle**, também conhecido por controle antecedente, prévio, preliminar ou preventivo, refere-se às atividades de controle e avaliação efetuadas antes da ocorrência do evento ou fato que se pretende controlar. Seu propósito consiste em prevenir ou impedir a ocorrência de eventos indesejáveis. [...] O **controle concomitante**, também conhecido como atual, corrente ou em tempo real, refere-se às atividades de controle e avaliação efetuadas simultaneamente com a ocorrência de evento ou fato que se pretende controlar. Com isso, procura-se identificar e ajustar os desvios de desempenho ainda em curso, a fim de alcançar um objetivo. [...] O **pós-controle**, também denominado controle subsequente, reativo o corretivo, refere-se às atividades de controle e avaliação efetuadas após a ocorrência do evento ou fato que se pretende controlar.

2.7 CONSIDERAÇÕES SOBRE DEFINIÇÕES E TERMINOLOGIA

A partir desta revisão, entende-se que Controle Interno não é uma estrutura ou órgão, mas um conjunto de procedimentos e normas estabelecidos com caráter preventivo e informativo. Preventivamente, os controles internos visam garantir a aderência dos processos das organizações às normas, de forma a evitar a ocorrência de impropriedades (erros, falhas, omissões ou fraudes) e dirigir a execução dos planos de ação. Além disso, os controles internos têm a função de gerar dados comparativos entre o realizado e o planejado. A partir daí, possibilita a geração de informações corretas e tempestivas que auxiliem a gestão das organizações.

Quanto à Auditoria, ela tem origem na necessidade de atestar a veracidade das informações disponibilizadas pelas organizações que procuravam novos investidores. Divide-se em externa e interna, sendo a primeira uma atividade realizada por profissionais de entidades que não pertencem à estrutura da organização. Já a segunda surge da necessidade dos gestores testarem seus controles internos antes da disponibilização das informações ao grande público. A auditoria interna diferencia-se pela exigência de que tenha caráter preventivo e busque atender às necessidades de segurança informacional de forma mais ampla e profunda, por estar situada dentro da organização, com acesso tempestivo a todas as etapas da execução do plano.

A Controladoria pode ser definida como um órgão administrativo contido na estrutura da organização e como uma área de conhecimento derivada da Contabilidade Gerencial. Como estrutura ela é responsável por atribuições que percorrem todo o ciclo de gestão, estando inserida desde as fases preliminares do planejamento, passando pela gestão do orçamento, dos custos, de informações, de controles internos, avaliação e gestão de riscos, auditoria interna e culminando na avaliação de desempenho. Como área de conhecimento a Controladoria tem o encargo de modelar a estrutura conceitual e teórica do processo de gestão

da informação, desenhar o plano de operações e avaliar o desempenho da organização a partir do planejamento estabelecido pelo corpo gerencial.

Com relação aos termos complementares, considerando-se que a Constituição Federal estabelece como atribuição do controle interno, entre outras, “[...] comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à **eficácia e eficiência**[...]” (BRASIL, 1988, não paginado, grifo nosso) e a partir das definições encontradas constata-se que eficiência pode ser compreendida como a forma de realização, ou seja, compete aos órgãos de controle interno a avaliação quanto ao aspecto do cumprimento das normas estabelecidas e da relação entre recursos consumidos e objetivos alcançados (foco na forma como foi feito). Já eficácia diz respeito às escolhas ou as ações que foram postas em práticas para o atingimento de determinado objetivo. Neste sentido, os órgãos de controle teriam a incumbência de avaliar o grau de atingimento das metas estabelecidas (foco no que foi feito).

A efetividade, por sua vez, pode ser entendida como o juízo de valor do efeito produzido, o qual é percebido pelos beneficiários da ação empreendida. Este último conceito não consta no rol de critérios de avaliação dos órgãos de controle internos, e considerando a amplitude desta medida de avaliação, notadamente diante de teorias democráticas, é possível entender que os órgãos de controle interno devem direcionar esforços para possibilitar que a população, devido ao dispositivo constitucional que reconhece a soberania do povo, tenha condições de julgar a efetividade de determinada política pública ou ação realizada pelo Estado.

O debate sobre os momentos de controle nos auxiliaram a compreender o grau de inserção dos controles internos nas operações e rotinas das organizações além de reforçar o entendimento acerca da amplitude da atuação da própria Controladoria.

Comparativamente, ao se cotejar os momentos de controle com as medidas de desempenho, percebe-se claramente que a avaliação sob o enfoque da eficiência está presente nos controles antecedentes e nos concomitantes. Já a eficácia pode ser medida principalmente a partir dos controles subsequentes e em menor grau nos concomitantes.

Com relação à efetividade, pode-se inferir que tal medida de avaliação não se concentra em um único momento, dado que o controle desta medida de desempenho, o qual se materializa na avaliação dos objetivos alcançados e das ações realizadas por aqueles que percebem os seus efeitos e têm, portanto, condições de aferir tal medida, está ligado à ideia de exercício de cidadania e participação. Um entendimento restritivo do momento de ocorrência deste controle poderia levar à compreensão de que a participação popular não pode ser

exercida a qualquer tempo, ou seja, correríamos o risco de impor limites à transparência e ao processo democrático participativo, como veremos mais adiante.

Deixamos para o final deste debate as considerações sobre as funções de Controladoria, dado que tais funções serão a matéria-prima das análises subsequentes que apresentaremos nos próximos capítulos, porém entendemos ser necessário esclarecer uma possível limitação à nossa pesquisa, qual seja, o fato de estarmos utilizando conceitos e definições de Controladoria em seu aspecto mais generalista e não com foco específico na Administração Pública. Ainda assim, entendemos ser possível a aplicação de tais conceitos e definições nesta pesquisa dado seu caráter exploratório e por que as funções de Controladoria foram comparadas àquelas desempenhadas pelos órgãos de controle pesquisados, bem como foram também “colocadas à prova” em levantamento realizado junto aos Observatórios Sociais e na pesquisa participante realizada por este autor.

A Controladoria tem o caráter predominantemente preventivo, em especial na Administração Pública, dado que é função dos órgãos de controle interno a avaliação da eficiência e da eficácia da atuação governamental. A Controladoria ainda é responsável pela veracidade das informações, fato que assume contorno mais visível na esfera pública, pois os órgãos de controle interno têm recebido a incumbência de gerenciar os sistemas e processos de disponibilização de informações para a sociedade, seja por meio dos demonstrativos exigidos pela legislação, seja pelas demandas que surgem das iniciativas de participação popular ou por meio dos portais de informações aos cidadãos, os quais demandam transparência, residindo aí a preocupação com a responsabilidade sobre a tempestividade e confiabilidade das informações.

Há que se considerar também que as funções de Controladoria variam de acordo com o porte, a complexidade das operações e a distribuição geográfica das unidades das organizações, o que, trazendo para o âmbito da Administração Pública é um fator de extrema relevância dado que a atividade estatal é muito complexa, pois tem como função atender às diversas exigências e demandas da população e da vida em sociedade, o que impõe a necessidade de uma estrutura burocrática robusta e distribuída em espaços geográficos relativamente grandes, fato que pode exigir que os órgãos de controle interno atuem em todas as funções de Controladoria.

Diante das considerações dos últimos dois parágrafos e devido ao fato de que todas as funções de Controladoria apresentadas por Borinelli (2006) estão presentes também nas obras da maioria dos autores pesquisados podemos entender que todas as funções elencadas anteriormente devem fazer parte do rol de atribuições dos órgãos de controle interno na

Administração Pública, para os fins desta pesquisa, visando identificar se elas apresentam alguma relevância para as atividades desenvolvidas pela Rede OSB.

Por fim, deve-se registrar que as funções para as quais não se identificou consenso entre os autores pesquisados (Proteção e Controle de Ativos, Gestão de Riscos e Auditoria Interna) podem representar certa limitação à pesquisa e tal fato foi levado em consideração nos resultados obtidos ao longo deste estudo.

3 O SISTEMA DE CONTROLE INTERNO SEGUNDO A LEI

Feita a apresentação dos conceitos que tratam de controle no âmbito da administração pública, passaremos agora à forma com que o controle interno se apresenta no arcabouço legal.

3.1. O PANORAMA CONSTITUCIONAL.

Além de prever a soberania do povo, o modelo de controle administrativo instituído no arcabouço constitucional e legal brasileiro estabelece outras duas instâncias de controle, a saber: o controle externo e o controle interno.

O controle externo é exercido pelo Poder Legislativo, com o auxílio do Tribunal de Contas. O TCU (2014) traduz conceitos de Governança Corporativa para a Administração Pública e estabelece que a figura do Comitê de Auditoria é o órgão responsável pela gestão da Governança e tem como finalidade básica a avaliação do desempenho dos gestores. Ainda segundo o TCU (2016), o controle interno é ferramenta fundamental da estrutura de governança na administração pública. Borgerth (2014) defende a necessidade do estabelecimento de tais controles para possibilitar a geração e o acompanhamento das informações fundamentais para a transparência. Nascimento e Reginato (2010) destacam que não há, na literatura, discordância em relação ao fato de que os controles internos passaram a ser o principal mecanismo interno de governança corporativa.

Na Constituição Federal o controle interno é apresentado nos Artigos 70 e 74:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder. (BRASIL, 1988, não paginado)

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

- I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;
- II - comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
- III - exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;
- IV - apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

§ 1º - Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária. (BRASIL, 1988, não paginado)

Dando continuidade a esta etapa de apresentação do desenho institucional do sistema de controle interno brasileiro visando atingir o segundo objetivo específico, foi feita pesquisa nas Constituições dos Estados brasileiros visando buscar subsídios para comparar as divergências ou semelhanças entre as normas dos estados e a da União.

A partir da análise dos textos constitucionais dos Estados foi possível perceber que 9 deles possuem texto idêntico ao da União, são eles: Bahia, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Paraíba, Paraná, Rio de Janeiro, Rondônia e Santa Catarina. Há ainda outros 7 Estados que possuem em suas Cartas Magnas texto sobre o controle interno muito semelhante ao texto federal variando apenas quanto a forma de apresentação, ora aglutinando texto em um único Artigo, ora extraindo partes do texto do Caput do Artigo e apresentando-as em Parágrafos ou Incisos, porém sem afetar o conteúdo. São eles: Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Pernambuco, Sergipe e Tocantins.

O Estado de Roraima não apresenta Artigo que trate do teor contido no Art. 74 da Constituição Federal, porém possui texto equivalente ao Art. 70 da Carta Magna com o acréscimo da sentença “*observadas as disposições da Constituição Federal*”, ou seja, em que pese não conter o texto explícito do Artigo 74 da CF, tal conteúdo normativo é recepcionado na Carta daquele Estado por meio da sentença que foi adicionada ao texto equivalente do Art 70 da CF.

As Constituições dos demais 10 Estados (Ceará, Distrito Federal, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Pará, Piauí, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul e São Paulo) apresentam o mesmo conteúdo da Constituição Federal, de forma explícita ou remetendo a Ela como fez o Estado de Roraima, porém estes Estados avançam e apresentam novos elementos sobre seus sistemas de controle interno, conforme exposto abaixo:

Ceará: O Estado do nordeste brasileiro estabelece, em sua Constituição, que o sistema de controle interno será responsável, além das atribuições contidas na CF, por: acompanhar a execução da receita e da despesa, fiscalizar a execução física das ações governamentais e criar condições para o exercício do controle social sobre os programas governamentais. Determina ainda a necessidade de edição de Lei Complementar para estabelecer o órgão de controle interno, o qual terá natureza permanente, e sua carreira específica.

Distrito Federal: esta unidade da Federação estabelece explicitamente diversas inovações, entre elas, define como atribuição do controle interno o controle da folha de

pagamento; a avaliação da relação de custo e benefício das renúncias de receita (isenções, benefícios, parcelamentos, etc); estabelece também que as prestações de contas do Governador e demais administradores públicos deverão estar acompanhadas de relatório do controle interno no qual conste avaliação das mesmas no que concerne as competências do controle interno. Aquela Constituição ainda estabelece quais são as funções do controle interno: “*planejamento, orçamento, administração financeira, contabilidade, auditoria e patrimônio*” e exige a edição de Lei Complementar para definir a estrutura, organização e a carreira do controle interno.

Mato Grosso: a Constituição deste Estado estabelece que a Auditoria-Geral do Estado é o órgão superior do controle interno do Poder Executivo.

Mato Grosso do Sul: de forma semelhante ao Estado anterior, a Constituição deste estabelece que o controle interno do Poder Executivo Estadual é exercido pela Auditoria-Geral do Estado.

Minas Gerais: esta Constituição apresenta três elementos diferenciados. Primeiro, estabelece como uma das finalidades do controle interno a fiscalização da “*fidelidade funcional do agente público responsável por bem ou valor públicos*”. O segundo trecho que se destaca prevê como outra finalidade do controle interno a fiscalização de obras e serviços prestados ao Estado. Por último, encontramos neste texto constitucional uma preocupação que não foi encontrada no texto federal, pois naquele Estado o controle interno é responsável também por realizar a fiscalização da “*execução orçamentária de propostas priorizadas em audiências públicas regionais*”. Tal disposição apresenta fato curioso, uma vez que, como veremos adiante, um dos principais eixos de atuação dos Observatórios Sociais é exatamente acompanhar a execução da despesa pública.

Pará: este Estado estabelece que os atos da administração pública estadual devem ser fiscalizados pelo controle interno visando adequá-los “*às necessidades do serviço e às exigências técnicas, econômicas e sociais*”. Determina ainda que os órgãos de auditoria compõem o sistema de controle interno.

Piauí: a Constituição deste Estado determina que o titular do controle interno será integrante do quadro daquele órgão e terá mandato de três anos. Exige a edição de Lei Complementar para estruturar o órgão de controle interno e sua carreira específica. Ainda estabelece que tal órgão controlará a receita e a despesa públicas além das ações governamentais. Por fim, encontramos aqui mais uma iniciativa que demonstra preocupação

com a participação popular, pois tal Constituição determina que seu órgão de controle interno é responsável por “*criar condições para o exercício do controle social*”.

Rio Grande do Norte: nesta Constituição encontramos alguns dispositivos presentes em outras Constituições Estaduais aqui destacadas (e ausentes na CF), tais como a responsabilidade por controlar a receita e a despesa, fiscalizar a fidelidade funcional de agentes públicos, fiscalizar obras e serviços prestados ao Estado e foram encontradas também duas disposições inéditas: naquele Estado o controle interno é responsável pela proteção dos ativos públicos e pela fiscalização do “*cumprimento dos procedimentos, das competências, das responsabilidades e dos encargos dos órgãos e entidades da administração pública direta e indireta*”.

Rio Grande do Sul: a Constituição deste Estado estabelece que o órgão de controle interno é a Contadoria e Auditoria-Geral do Estado e exige edição de Lei Complementar para definir suas competências e sua carreira específica.

São Paulo: neste Estado, o texto constitucional apresenta de forma explícita como atribuição adicional do controle interno a fiscalização da folha de pagamento, assim como encontrado na Constituição do Distrito Federal.

Segundo o CONACI (2016), são funções do controle interno: Auditoria, Controladoria, Ouvidoria e Correição. Destas funções, apenas a Auditoria consta em poucos textos constitucionais (Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Pará e Rio Grande do Sul) e as demais funções não são citadas em nenhuma Constituição, porém diversas atividades destas funções são desempenhadas pelos órgãos de controle interno por força de inovações legais, fruto do amadurecimento dos processos participativos e de cobranças da sociedade por mais qualidade no serviço público e mais responsabilidade dos gestores. Ressalte-se que existe um projeto de Emenda Constitucional tramitando no Congresso Nacional, a de nº 45/2009, que prevê o estabelecimento destas atividades como funções dos órgãos de controle interno.

Visando dar continuidade à tarefa de apresentar o desenho do sistema de controle interno brasileiro e tentar equalizar os textos constitucionais e as funções apresentadas pelo CONACI com as definições encontradas na literatura aprofundaremos o estudo analisando as normas infraconstitucionais que estruturam os órgãos de controle interno brasileiros.

3.2 O ESPECTRO INFRACONSTITUCIONAL.

O CONACI é uma entidade que congrega os órgãos de controle interno de todos os Estados e quase todas Capitais, além da União e do Distrito Federal. Não são filiados ao CONACI os órgãos de controle interno das cidades de Macapá, Goiânia, Cuiabá, Curitiba e Palmas.

Este Conselho (CONACI, 2016) apresenta em sua página eletrônica um estudo denominado Panorama do Controle Interno no Brasil, o qual é fruto de uma pesquisa realizada por aquele Conselho junto aos órgãos de controle interno que o compõem. Estudos semelhantes foram elaborados por aquele Conselho também nos anos de 2009, 2012 e 2014. Dentre as várias informações contidas naqueles estudos, interessa-nos aquelas que identificam quais são os órgãos do sistema de controle interno e quais são as funções desempenhadas pelos órgãos de controle.

No estudo elaborado em 2009 o CONACI inicia a apresentação do sistema de controle interno mostrando as datas de criação de cada um dos 27 respondentes (Estados e Distrito Federal). As respostas foram agrupadas em períodos de tempo delimitados por eventos significativos para o controle na administração pública. Foram destacados os seguintes períodos:

- a) Até 1963: Este primeiro período destaca os órgãos de controle interno criados antes da edição da Lei 6404 de 1964, marco legal de regulamenta as normas de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços de todos os entes da Federação.
- b) Entre 1964 e 1988: Neste grupo estão as entidades criadas entre a edição da Lei acima citada e a promulgação de nossa atual Constituição.
- c) Entre 1989 e 2000: O terceiro período compreende o espaço de tempo corrido entre a promulgação da Carta Cidadã e a aprovação da Lei Complementar 101 de 2000, a qual determinou a responsabilidade do sistema de controle interno no que tange a fiscalização da gestão fiscal e transparência.
- d) A partir de 2001: O último grupo reúne as instituições criadas após a edição da Lei Complementar já citada.

Este levantamento informa que o primeiro órgão de controle interno criado no Brasil foi a Contadoria e Auditoria-Geral do Estado do RS, em dezembro de 1948. O maior grupo se

concentra no segundo período (entre 1964 e 1988) com 9 entes da federação afirmando que os órgãos de controle interno de seus estados foram criados naquele intervalo.

Já no levantamento de 2014 a população era composta pelos mesmos respondentes de 2009 acrescidos de 6 Capitais. Diferentemente o primeiro levantamento, agora o período que concentra a maior quantidade de criações de órgãos de controle interno é o último com 14 entes da federação, dentre os 33 respondentes, afirmando que os órgãos de controle interno de seus estados foram criados a partir do ano de 2001.

Uma informação, quando comparados os dois levantamentos, apresenta divergência. No primeiro levantamento havia apenas um órgão criado antes de 1964 e nove criados no período entre 1964 e 1988. No segundo levantamento havia dois Estados no primeiro grupo (segundo o levantamento o primeiro foi o estado Rio Grande do Sul e o segundo ente da federação a criar seu órgão de controle interno foi o estado de São Paulo, em 1961) e oito no segundo. Acreditamos que esta divergência consista no fato de que o órgão de controle interno do estado de São Paulo tenha informado no primeiro levantamento data de criação divergente daquela fornecida no segundo levantamento.

No intuito de aprofundar a pesquisa sobre o sistema de controle interno, seus órgãos e as funções desempenhadas por eles, fez-se um levantamento de informações nos portais eletrônicos destes órgãos e na legislação que estabelece qual é o órgão central de controle interno de cada um dos entes pesquisados e quais são suas atuais atribuições.

Neste levantamento surgiram alguns aspectos que acreditamos merecer destaque:

Primeiramente foi identificado que algumas informações fornecidas pelo CONACI em sua página eletrônica não puderam ser confirmadas pelo levantamento efetuado. No site daquele Conselho constam que os órgãos de controle interno dos estados da Bahia, Distrito Federal, Rio de Janeiro e São Paulo são, respectivamente, a Auditoria Geral do Estado (BA e RJ), a Controladoria Geral do Distrito Federal (DF) e a Ouvidoria Geral do Estado (SP). Verificando a legislação que estabelece o órgão central de controle interno daqueles estados, foram identificados: a Secretaria da Fazenda como órgão central nos estados da Bahia, Distrito Federal e Rio de Janeiro e a Corregedoria Geral da Administração no estado de São Paulo.

Outro ponto que mereceu destaque diz respeito aos anos de criação dos órgãos de controle interno. Segundo o levantamento do CONACI, o primeiro órgão foi criado no ano de 1948, porém entre os órgãos que compõem aquele Conselho, segundo informações contidas em seu sítio eletrônico, temos o exemplo da Secretaria da Fazenda do estado de Santa

Catarina. A criação de secretarias que cuidam das finanças dos estados remonta à época do Brasil imperial, motivo pelo qual estranha-se informar a criação da Secretaria da Fazenda daquele estado somente após 1964. Ademais, ressalta-se que as atuais estruturas de controle interno podem até ter sido criadas ou constituídas recentemente, mas muitas de suas atividades já eram desempenhadas desde longa data por outros setores, principalmente aqueles responsáveis pelas finanças. Há casos onde os órgãos atuais de controle interno são fruto da fusão de outros setores mais antigos que já desempenhavam as atividades de controle interno como, por exemplo, o caso da CGU, a qual contém em sua estrutura a Secretaria Federal de Controle Interno, a qual é oriunda do Ministério da Fazenda.

Nesta pesquisa preferiu-se ignorar as datas de criação dos órgãos de controle interno que surgiram antes do regime constitucional vigente e procurou-se identificar, a partir da redemocratização do Brasil e da promulgação da Constituição de 1988, quando e em qual instrumento legal foram estabelecidos os órgãos centrais de controle interno dos Estados e da União. Também foi objeto de investigação os instrumentos legais que estabeleceram as atribuições e competências dos órgãos de controle interno estudados. Segue o resultado:

Quadro 3 – Estabelecimento dos órgãos centrais de controle interno e suas atribuições.

| Ente da Federação | Norma que estabeleceu órgão central de controle interno | Norma que regulamenta funcionamento do órgão |
|-------------------|---|--|
| MT | Constituição Estadual – 1989 | Lei complementar 550 de 2014 |
| MS | Constituição Estadual – 1989 | Lei complementar 230 de 2016 |
| PA | Constituição Estadual – 1989 | Decreto 2.536 de 2006 |
| RS | Constituição Estadual – 1989 | Lei complementar 13.451 de 2009 |
| MA | Lei 6.895 de 1996 | Lei 10.204 de 2015 |
| RR | Decreto 158 de 1991 | Decreto 12.524 de 2011 |
| SE | Lei 2.690 de 1991 | Lei 3.630 de 1995 |
| PB | Lei 5.584 de 1992 | Decreto 14.855 de 1992 |
| DF | Lei 830 de 1994 | Decreto 36.236 de 2015 |
| RO | Lei complementar 133 de 1995 | Decreto 16.088 de 2011 |
| RN | Lei complementar 150 de 1997 | Decreto 13.745 de 1998 |
| MG | Lei 13.466 de 2000 | Lei 22.257 de 2016 |
| BA | Decreto 7.921 de 2001 | Decreto 16.406 de 2015 |
| AL | Lei Delegada 15 de 2003 | Decreto 4.080 de 2008 |

| | | |
|-------|------------------------------|------------------------------|
| AM | Lei 2783 de 2003 | Lei Delegada 71 de 2007 |
| CE | Lei 13.297 de 2003 | Decreto 32.070 de 2016 |
| PE | Lei complementar 49 de 2003 | Decreto 39.414 de 2013 |
| PI | Lei complementar 28 de 2003 | Decreto 11.392 de 2004 |
| TO | Lei 1.415 de 2003 | Lei 2.735 de 2013 |
| União | Lei 10.683 de 2003 | Decreto 8.109 de 2013 |
| ES | Lei complementar 295 de 2004 | Lei complementar 856 de 2017 |
| AC | Lei complementar 171 de 2007 | Decreto 6.090 de 2013 |
| PR | Lei 15.524 de 2007 | Decreto 9.978 de 2014 |
| SC | Lei complementar 381 de 2007 | Decreto 2.056 de 2009 |
| GO | Lei 17.257 de 2011 | Lei 17.257 de 2011 |
| SP | Decreto 57.500 de 2011 | Decreto 57.500 de 2011 |
| RJ | Decreto 43.463 de 2012 | Decreto 43.463 de 2012 |
| AP | Lei 1.774 de 2013 | Lei 1.774 de 2013 |

Elaborado pelo autor (2017). Fonte: sites dos governos estaduais e federal e legislação citada.

A partir deste levantamento, constata-se que 4 estados definiram seus órgãos centrais de controle interno em seus textos constitucionais (Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Pará e Rio Grande do Sul). Dentre estes, o primeiro a editar norma disciplinando o funcionamento do órgão de controle interno foi o Estado do Pará em 2006, seguido pelo Rio Grande do Sul em 2009, Mato Grosso em 2014 e Mato Grosso do Sul em 2016.

Destaca-se também que a maioria dos entes da federação estudados definiu seus órgãos centrais a partir do ano de 2001, após a edição da Lei complementar 101 de 2000, totalizando 16 entidades e 23 deles editaram leis regulamentando tais órgãos no mesmo período, excetuando-se apenas os estados da Paraíba em 1992, Sergipe em 1995 e Rio Grande do Norte em 1998.

No que tange às funções desempenhadas pelos órgãos de controle interno, o CONACI (2016) justifica a adoção das 4 funções citadas anteriormente (Auditoria, Controladoria, Ouvidoria e Correição) por estarem elas previstas no projeto de Emenda à Constituição já mencionada. Segundo esse estudo, que contou com a participação de 44 órgãos de controle interno, 39% dos órgãos de controle interno (17 respondentes) desempenham as 4 funções. Ainda destaca-se que 88% e 86% (39 e 38) desempenham pelo menos as funções de Auditoria ou Controladoria, respectivamente.

Ainda sobre as funções desempenhadas pelos órgãos pesquisados, o levantamento mostra que tais instituições desempenham também outras funções, são elas: Transparência com 91% de frequência (40 órgãos de controle interno); Lei de acesso à informação com 88% (39); Prevenção e Combate à Corrupção com 61% (27) e Contabilidade com 50% (22). No levantamento de 2014 constam apenas as informações a respeito das funções de Transparência e Lei de Acesso à Informação e pode-se constatar que àquela época os percentuais de órgãos de controle interno responsáveis por tais funções também eram elevados, sendo 22 entidades que afirmaram desempenhar a função de Transparência (67% dos 33 participantes) e 23 que desempenhavam a função de gestão dos processos de atendimento à Lei de Acesso à Informação (70%).

No estudo de 2016 do CONACI consta que apenas 13 órgãos de controle interno estaduais desempenham a função Ouvidoria e 12 desempenham a função de Correição. No levantamento anterior tais funções eram desempenhadas parcialmente por 10 órgãos de controle interno, porém apenas 9 possuíam tal função formalmente organizada (CONACI 2014).

Um último detalhe que destacamos é um ponto que foi objeto de levantamento nos anos de 2009, 2014 e 2016 e diz respeito ao momento da atuação dos órgãos de controle interno. A evolução das respostas ao longo dos três levantamentos consta de forma resumida no quadro abaixo:

Quadro 4 – O momento do controle dos órgãos de controle interno.

| Momento do Controle | Levantamentos | | | | | |
|------------------------|---------------|------------|-----------|------------|-----------|------------|
| | 2009 | | 2014 | | 2016 | |
| | respostas | percentual | respostas | percentual | respostas | percentual |
| Antecedente | 15 | 56% | 16 | 48% | 12 | 27% |
| Concomitante | 21 | 78% | 22 | 67% | 21 | 48% |
| Subsequente | 23 | 85% | 25 | 76% | 32 | 73% |
| Total de participantes | 27 | | 33 | | 44 | |

Fonte: elaborado pelo autor com base em CONACI (2009; 2014; 2016)

A partir do que foi destacado dos estudos do CONACI, pode-se definir que as funções que são desempenhadas com maior frequência pelos órgãos de controle interno brasileiros, de

acordo com as definições e conceitos apresentados por aquele Conselho, são: Transparência, Lei de Acesso à Informação, Auditoria, Controladoria, Prevenção e Combate à Corrupção, Contabilidade, Ouvidoria e Correição.

Não é objetivo deste trabalho avaliar ou revisar os conceitos e definições adotados pelo CONACI, porém julgamos necessário ressaltar que, com base nas informações contidas nos trabalhos elaborados pelo Conselho, não é possível estabelecer exatamente as diferenças ou limites entre as funções de Transparência, da Lei de Acesso à Informação e de Ouvidoria. Tal fenômeno também foi observado em relação às funções de Correição e de Prevenção e Combate à Corrupção. Este fenômeno pode derivar do fato que o processo de gestão, e em especial o controle, não pode ser visto de forma fragmentada ou estanque e que o rol de atribuições que foram delegadas aos órgãos de controle interno responde à dinâmica da necessidade constante e crescente de qualidade informacional para o processo decisório e para as atividades de participação social. Esse entendimento se alinha também com a própria lógica do funcionamento da Controladoria, conforme estabelecido pela literatura.

Dando continuidade ao estudo das funções desempenhadas pelos órgãos de controle interno e de acordo com o estudo já citado feito a partir da análise das páginas eletrônicas dos órgãos de controle interno e das legislações que estabelecem as suas competências e atribuições (Quadro 3), realizamos um levantamento visando identificar as funções de Controladoria desempenhadas pelos órgãos pesquisados (Quadro 1). Segue a síntese:

Quadro 5 – Funções de Controladoria desempenhadas pelos órgãos de controle interno dos estados brasileiros e da União.

| Ente da Federação | Contabilidade | Gerencial Estratégica | Custos | Tributária | Proteção e controle de ativos | Controles internos | Gestão de Riscos | Gestão da Informação | Auditoria |
|-------------------|---------------|-----------------------|--------|------------|-------------------------------|--------------------|------------------|----------------------|-----------|
| AC | | X | | | | X | | | X |
| AL | | X | | | | X | | | X |
| AP | | X | | | | X | | | X |
| AM | | X | | | | X | | | X |
| BA | X | X | X | X | X | X | | X | X |
| CE | | X | | | | X | X | X | X |
| DF | X | X | X | X | X | X | X | X | |
| ES | | X | | | | X | X | X | X |
| GO | | X | | | | X | | X | X |
| MA | | X | | | | X | | X | X |

| | | | | | | | | | |
|-------|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| MT | | X | | | | X | | X | X |
| MS | | X | | | | X | | X | X |
| MG | | X | | | | X | | X | X |
| PA | | X | | | | X | | | X |
| PB | X | X | | X | X | X | | X | X |
| PR | | X | | | | X | | X | X |
| PE | | X | | | | X | X | X | X |
| PI | | X | | | | X | | | X |
| RN | X | X | | X | X | X | | X | X |
| RS | X | X | X | X | X | X | X | X | X |
| RJ | X | X | X | X | X | X | X | X | X |
| RO | X | X | | X | X | X | | X | X |
| RR | X | X | | X | X | X | | X | X |
| SC | X | X | X | X | X | X | X | X | X |
| SP | | X | | | | X | X | X | X |
| SE | | X | | | | X | | X | X |
| TO | | X | | | | X | | X | X |
| União | | X | | | X | X | X | X | X |

Elaborado pelo autor (2017). Fonte: sites dos órgãos de controle interno e legislação apresentada na tabela 1.

Legenda:

| | |
|---|--|
| X | - órgão desempenha pelo menos uma atividade desta função |
| | - órgão não desempenha atividades desta função |

A partir da análise das páginas eletrônicas dos órgãos de controle interno e das legislações que estabelecem as suas competências e atribuições, resumida no quadro acima, é possível tecer os seguintes comentários:

Em apenas nove Estados os órgãos de controle interno desempenham alguma atividade relacionada à função “Contabilidade”, são eles BA, DF, PB, RN, RS, RJ, RO, RR e SC.

Já para a função “Gerencial Estratégica” foi identificado que todos órgãos de controle interno pesquisados desempenham pelo menos uma atividade desta função. A função “Custos”, por sua vez, é a que foi identificada no menor número de órgãos, somente 5: Bahia, Distrito Federal, Rio Grande do Sul, Rio de Janeiro e Santa Catarina.

As funções “Tributária” e “Proteção e Controle de Ativos” também foram identificadas em poucos órgãos de controle interno dos entes pesquisados, exatamente os mesmos que desempenham a função “Contabilidade”, conforme acima mencionado.

A função “Controles Internos” foi identificada em pelo menos uma atividade em todos os órgãos estudados.

A função “Gestão de Riscos” foi identificada de forma parcial como uma das atribuições dos órgãos de controle interno de 9 entes pesquisados: CE, DF, ES, PE, RS, RJ, SC, SP e União.

Vinte e dois órgãos de controle interno possuem entre suas atribuições algumas atividades relacionadas à função “Gestão da Informação” (BA, CE, DF, ES, GO, MA, MT, MS, MG, PB, PR, PE, RN, RS, RJ, RO, RR, SC, SP, SE, TO e União). Não foram encontrados elementos de demonstrassem que tal função é desempenhada pelos demais entes estudados.

Por fim, a última função, a “Auditoria”, foi identificada como atribuição executada de por quase todos os órgãos de controle interno dos entes da federação pesquisados, excetuando apenas o Distrito Federal.

3.3. CONSIDERAÇÕES SOBRE O CONTROLE INTERNO GOVERNAMENTAL

Com base nas análises dos trechos dos textos constitucionais que tratam do sistema de controle brasileiro e das semelhanças ou divergências entre os Estados e a União podemos fazer três considerações:

A primeira demonstra que o arcabouço constitucional entende que o controle é responsável por monitorar e fiscalizar a atuação da administração pública como um todo e auxiliar os governantes na tarefa de gestão dessas entidades, porém apenas quatro (todas estaduais: Ceará, Minas Gerais, Pará e Piauí) apresentam dispositivos que promovem a abertura do sistema de controle interno para o controle social, o que demonstra a pouca preocupação dos constituintes com o fato de que as iniciativas de participação social também tem interesse nas informações geradas a partir da atuação dos órgãos de controle interno.

Reforça este entendimento o fato de que todas as constituições determinam que o controle externo será exercido pelo Poder Legislativo com o auxílio do Tribunal de Contas, uma nítida demonstração da predominância do controle sob o comando da democracia representativa sem qualquer menção à democracia participativa.

A segunda consideração é a negligência de uma necessidade percebida por diversos autores que estudaram a participação popular na administração pública, qual seja a necessidade de adequação da estrutura burocrática para atender as demandas da democracia

participativa, em especial as informacionais, objeto de estudo desta dissertação. Das Constituições estudadas encontramos apenas 4 casos onde foram estabelecidos os órgãos de controle interno (Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Pará e Rio Grande do Sul) nas respectivas Cartas Magnas e apenas 4 casos nos quais as Constituições determinam a edição de Lei Complementar para organizar a estrutura, as competências e as carreiras dos órgãos de controle interno, são eles: Ceará, Distrito Federal, Piauí e Rio Grande do Sul.

A última consideração relacionada à análise dos textos constitucionais é que não é possível estabelecer claramente, exclusivamente com base nos textos constitucionais, quais são as funções dos órgãos de controle interno, sob o prisma das funções de Controladoria.

Esta questão-chave para o estudo em tela surgiu a partir do levantamento preliminar que constatou a divergência na nomenclatura dos órgãos de controle interno da União, do Distrito Federal e dos Estados (Apêndice 1), nos quais há a predominância do nome Controladoria. Tal levantamento teve como base as informações contidas na página eletrônica do CONACI e a análise dos portais dos órgãos que o compõem e de seus respectivos governos.

Com relação à segunda parte deste Capítulo, iniciamos nossas considerações tratando da informação contida na Quadro 4, a qual apresenta as respostas a respeito do momento da atividade de controle desenvolvida pelos participantes dos levantamentos feitos pelo CONACI.

Com base naqueles dados, é possível fazer a triste constatação de que uma das principais finalidades do controle interno, que é a atuação proativa com caráter preventivo, é a menos desempenhada pelos órgãos de controle interno, corroborada pelo CONACI (2009) quando destaca que *“esta constatação reitera a dificuldade expressa anteriormente de empreender ações preventivas”*. Essa informação a respeito do baixo grau de atuação preventiva é conflitante com a informação fornecida por 61% dos órgãos de controle que participaram da pesquisa de 2016, os quais informaram que desempenham a função de Prevenção e Combate à Corrupção.

Ainda segundo as respostas destacadas no quadro citado, percebe-se a concentração dos esforços destes órgãos (e concentração dos recursos públicos neles investidos) em atividades de controle posterior à ocorrência dos fatos e atos controlados. Isso deve-se talvez ao fato de que, dentre os participantes das pesquisas do CONACI, há grande parcela de órgãos que desempenham as atividades de Auditoria, Transparência e Lei de acesso à informação, Correição e Ouvidoria. Ressalte-se que não se está aqui advogando contra tais funções, de

forma alguma, estas funções são muito importantes tanto para a gestão na Administração Pública quanto para os cidadãos, sejam eles participantes de iniciativas de controle social ou não, e elas possuem correlação direta com algumas funções típicas de Controladoria, segundo a literatura, porém é necessário destacar que tais atividades podem apresentar um caráter mais reativo e/ou corretivo e caso não sejam utilizadas como mecanismo gerador de insumos para as atividades de controle preventivo elas podem inclusive contrariar o foco central da Controladoria, como vimos no capítulo anterior.

Ainda merece destaque o fato de constar como função dos órgãos de controle a Controladoria ao lado de Auditoria e Contabilidade, fato que contraria a literatura. Segundo os autores pesquisados, Auditoria e Contabilidade fazem parte do rol de funções de Controladoria. Não consta nenhuma referência bibliográfica sobre Controladoria nas três pesquisas do CONACI, apresentadas na seção anterior, em que pese a Controladoria constar como uma das funções do sistema de controle interno e o fato de a maioria dos órgãos de controle interno receber a denominação de Controladorias (ver Apêndice 1).

Falando em Controladoria, a partir do confronto entre as suas funções e as atribuições dos órgãos de controle contidas nas normas pesquisadas por este autor (Quadro 5), é possível verificar que a maioria daqueles órgãos desempenha pequena parcela das funções típicas de Controladoria, sendo que estes órgãos executam de forma integral somente a função Auditoria Interna, corroborando com as considerações sobre o momento de controle predominante apontado nas pesquisas do CONACI.

Essa atuação limitada dos órgãos de controle certamente traz reflexos para o funcionamento da Administração Pública, em especial (mas não exclusivamente) aqueles relacionados à qualidade da informação. Conforme vimos no primeiro capítulo, o controle interno pode ser considerado como um dos principais mecanismos de Governança e ferramenta eficaz na redução da assimetria de informação, a qual é um dos principais desafios para a transparência. A assimetria informacional nos processos de *accountability* governamental vai de encontro ao espírito democratizante contido em nossa Constituição Cidadã.

Nesse sentido de auxiliar no atingimento dos preceitos Constitucionais, podemos considerar que não importa se é fácil ou não o exercício do controle conforme previsto na Constituição, pois é de vital importância para o Estado e para o interesse público não só a sua existência, mas fundamentalmente o seu funcionamento (MILESKI, 2003), pois quando falamos em sistema, o controle interno deve ser executado de forma integrada, pois a parte

depende do todo e o todo depende da parte e no sentido específico da fiscalização contábil, financeira e orçamentária podemos dizer ainda que o controle interno deve se desenvolver sob o comando de um órgão central visando eliminar os potenciais riscos e entraves ao atingimento dos encargos a ele conferidos (MILESKI, 2003).

Considerando a forma como está desenhado o sistema de controle interno e as responsabilidades que sobre ele recaem, podem surgir dúvidas sobre a capacidade dos órgãos centrais de atenderem todas as demandas inerentes ao controle sem desenvolver todas as funções de Controladoria.

Velloso (2014) afirma que a qualidade da transparência e dos processos de prestação de contas depende da qualidade das informações e dos sistemas disponibilizados aos cidadãos. É possível perceber a necessidade de dar mais robustez e efetividade aos órgãos de controle interno quando o autor, ao se referir das informações de cunho fiscal (orçamentário, financeiro, contábil e patrimonial), destaca a importância da adoção dos novos padrões de contabilidade aplicados ao setor público, os quais visam melhorar a qualidade das informações e gerarão impacto na Administração Pública no sentido de forçar a ampliação da transparência.

A pesquisa de Gabriel e Silveira (2014) também encontrou conclusões neste sentido, pois constatou que os processos de *accountability* contavam com informações mais relevantes e confiáveis e havia redução da assimetria de informação quando são adotados mecanismos de governança.

Outro fator que reforça este entendimento da necessidade de expansão da atuação dos órgãos de controle interno no sentido de abrangerem, senão todas, pelo menos a maioria das funções de controladoria é a exigência de que a governança no setor público deve abranger três princípios, segundo o IFAC (*apud* SLOMSKI, 2008): 1 – transparência, que demanda precisão nas informações, 2 – integridade, a qual depende da estrutura de controle e confere qualidade aos demonstrativos e relatórios, e 3 – responsabilidade em prestar contas, que avança além das exigências contidas na legislação.

Por fim, outro aspecto de grande relevância é a necessidade de que a Administração Pública adote ferramentas de governança capazes de atender uma sociedade cada vez mais plural e participativa (VIEIRA, 2008) sendo este aspecto, a ampliação das demandas informacionais em decorrência do exercício da participação e a correspondente necessidade de adequação da estrutura, em especial a área responsável pela garantia da qualidade da informação, um dos fenômenos detectados nos estudos desenvolvidos no capítulo seguinte.

4 A BASE COMPARATIVA

Concluída a apresentação dos conceitos e das normas legais relacionadas ao controle interno no âmbito da administração pública, partimos agora para a análise da Rede OSB. Os diagnósticos do Orçamento Participativo funcionarão aqui como base empírica na identificação de questões relevantes para o exercício do controle social.

4.1 PARTICIPAÇÃO E CONTROLE SOCIAL: ASPECTOS CRÍTICOS

A CF estabelece o Estado Democrático de Direito e ao longo de todo o texto da Carta Magna há dois elementos relacionados: democracia representativa e democracia participativa. A presença destes dois conceitos propicia base jurídica da sua complementariedade e a possibilidade de coexistirem também na prática (FREITAS, 2013).

Na democracia representativa, o poder político é exercido indiretamente pela população e as decisões são tomadas pelos representantes eleitos (BOBBIO, 2000). Há o exercício do poder político de forma compartilhada entre representantes e a sociedade, ou seja, a população participa ativamente do processo decisório (DAHL *apud* OLIVEIRA, 2003).

Em torno dessas concepções há o debate acerca do processo de legitimação das decisões da democracia representativa e da real aplicabilidade ou factibilidade da democracia participativa. Procuraremos explorar este debate a partir de um caso prático de aplicação de democracia participativa: o Orçamento Participativo implantado na cidade de Porto Alegre em 1989 pela gestão do prefeito Olívio Dutra, do Partido dos Trabalhadores.

O OP consistiu em oportunizar a participação da população do município no processo de decisão sobre a alocação de parcela dos recursos orçamentários destinados a investimentos. Adotou mecanismos para conduzir o processo de tomada de decisão a respeito da aplicação de parte do orçamento municipal, os quais precisaram ser constantemente revistos visando fazer frente aos obstáculos e dificuldades encontradas. Para o debate em tela, interessa-nos trazer algumas dessas dificuldades, que podem servir de aprendizado e conexão com as possibilidades de exercício de outras formas de participação, em especial a Rede OSB, objeto desta pesquisa.

O orçamento é instrumento básico de controle político e pode ser um mecanismo central de controle da sociedade sobre o Estado. Exatamente pelo poder existente no processo de construção do orçamento ele é motivo de disputa e a iniciativa de dar à população a

oportunidade de decidir sobre a distribuição dos recursos gerou muitos conflitos entre os participantes do OP e o Poder Executivo Municipal, entre os participantes e o Poder Legislativo Municipal e também entre os próprios participantes do OP (SANTOS, 2002).

Santos (2002) destaca como fonte de conflito entre os participantes e o Poder Executivo a assimetria de informação existente e a dificuldade de compreensão de questões burocráticas ou técnicas mais complexas. Os cidadãos nem sempre tinham acesso a todas as informações que solicitavam e em debates e deliberações ficavam prejudicados pela dificuldade de compreender as especificidades da peça orçamentária.

Nos conflitos com o Poder Legislativo, é destacada a resistência dos Vereadores às deliberações do OP. Alegavam não reconhecer a legitimidade de decisões tomadas em reuniões que continham menos pessoas que o número de seus eleitores. Este ponto expressa o conflito entre democracia representativa e democracia participativa. Este conflito foi constatado em muitos trabalhos. Rauschenbach (2014), Sampaio (2006), Mendes (2007) e Santos e Avritzer (2002) entendem que a participação da população na Administração Pública dá legitimidade aos representantes, reduzindo o déficit democrático, tão presente nos modelos representativos contemporâneos. A crise atual de representatividade (CHERON, 2006) pode ser mitigada quando a participação é vista como forma de cooperação entre população e governo (MELO, 2003). Este mecanismo de sustentação da representação popular reforça a ideia de que a democracia participativa traz estabilidade à democracia representativa (FARIA, 2006) podendo inclusive reduzir desigualdades sociais (SILVA, 2010b).

O OP constituía um modelo de deliberação de natureza democrática participativa, não direta. Este é o terceiro aspecto do conflito: os cidadãos exerciam forte cobrança sobre seus representantes, e em determinadas situações, dependendo do que havia sido decidido, os representados faziam críticas e cobranças sobre a divergência entre os interesses dos cidadãos e as deliberações do OP. A analogia com o Poder Legislativo é quase imediata, pois os delegados eram criticados por afastarem-se de suas bases. Mas, este distanciamento é precisamente o que a criação do OP pretendia resolver.

Daí o esforço para estabelecer critérios de representatividade que dessem legitimidade ao OP e enfrentassem os problemas da qualidade do processo de deliberação, destacando a necessidade de autonomia frente ao poder público, a responsabilidade dos representantes e o “retorno” (prestação de contas) tanto dos representantes quanto do Poder Executivo (SANTOS, 2002).

É possível perceber a congruência entre estes três critérios – autonomia, responsabilidade e retorno – com os pilares da governança, apresentados no 2º capítulo: transparência, equidade, responsabilidade e *accountability*, lembrando que uma das funções cruciais da governança é solucionar conflitos entre interesses divergentes das diferentes partes interessadas.

A participação promove maior responsabilidade dos representantes (SOUZA, 2001; FARIA, 2006; SAMPAIO, 2006) e dificulta que governantes tomem decisões que não possuam a simpatia ou aprovação da população além de forçar que temas de interesse dos cidadãos entrem na pauta política (RAUSCHENBACH, 2014). As instituições de participação são um método de criar controles sobre o Estado e o Governo e criar instituições públicas capazes de gerar políticas que tenham aceitação e legitimidade social diminuindo a distância entre representantes e representados (GOULART, 2006; ALMEIDA, 2014) tornando os governos mais eficientes e ampliando a responsividade às necessidades da população cada vez mais crítica, pois incorporam medidas de *accountability* na gestão dos recursos públicos (SOUZA, 2011; CRUZ, 2012).

Em que pese a reconhecida importância da participação popular na Administração Pública, a peça fundamental no processo de consolidação dos mecanismos de participação é a vontade do governante (MARTINELLI, 2002; FEDOZZI, 2009). Cabe aos representantes a responsabilidade de tomar decisões e desenvolver ações com vistas a garantir o acesso à informação pública com transparência e lisura (FREITAS, 2013).

O representante pode confundir delegação de poder com autonomia e independência (PITKIN *apud* RAUSCHENBACH, 2014), assim surge a necessidade de *accountability*. A prestação de contas fortalece a relação de compromisso dos governantes com os cidadãos e os efeitos da participação são sentidos sobre o processo. Como pôde ser notado no OP, o programa intensificou a transparência, a *accountability*, e a credibilidade da Administração Pública junto à população (SOUZA, 2001). A *accountability* tem lugar central na literatura sobre participação (FEDOZZI; MARTINS, 2015), a responsividade e prestação de contas devem ser permanentes (ALMEIDA, 2014). Disso depende a sustentação da democracia representativa e do Estado quanto às deliberações e a condução do aparato estatal pelos governantes (MENDES, 2007). O estabelecimento de espaços de participação pela sociedade civil potencializa a *accountability* e a transparência (ROCHA, 2011).

Esses conflitos e dificuldades foram trazidos à luz, para refletir a complexidade das relações políticas e sociais envolvidas na construção de modelos de participação da sociedade

no processo de deliberação, mas também para reforçar o interesse da pesquisa ora apresentada. As dificuldades da prática da democracia participativa envolvem problemas de escala e de tempo (MARTINS, 1997), a dificuldade de conciliar interesses individuais e coletivos (CARDIA, 1998) ou ainda a dificuldade na obtenção de consensos (OLIVEIRA, 2003).

A participação é um processo pedagógico, suas demandas e potencialidades se expandem à medida que os cidadãos aprofundam seu envolvimento no debate sobre os temas da Administração Pública e sobre cidadania (CRANTSCHANINOV, 2013). Deve-se incentivar e fomentar a cooperação para que a relação cidadão-governo não se reverta em conflito constante: desconfiança por parte dos cidadãos e resistência ou sabotagem por parte dos representantes e burocracia (MELO, 2003).

Observa-se no OP este fenômeno da ampliação dos interesses dos cidadãos e empoderamento da sociedade. O momento crucial foi quando o debate se estendeu sobre custos e receitas do Município e surgiu a necessidade de ajustar a estrutura burocrática para atender às novas e crescentes demandas decorrentes da ampliação da participação (SANTOS, 2009). O avanço do controle popular sobre a execução das políticas públicas fica prejudicado se o processo de prestação de contas da Administração Pública é precário (SILVA, 2012).

A limitação da atuação participativa da sociedade põe em risco a democracia, pois ela é legitimada quando garante liberdades e participação no debate público. Sem participação os representantes podem perder a legitimidade (HABERMAS, 1995). A participação nas decisões políticas abre espaço para o controle sobre a vida coletiva, ao contrário do voto ocasional e periódico, que contribuiu pouco para melhorar as vidas pessoas (OLIVEIRA, 2003). Na teoria moderna de democracia, o ponto central é a supremacia da população e o pleno direito de participação (OLIVEIRA, 2003). Um Estado ativo corresponde a uma sociedade ativa.

No Brasil, a Constituição obriga os representantes a respeitar a soberania popular, porém é a participação que torna reais a democracia e a efetividade das políticas públicas (VIEIRA, 2008). Inúmeros estudos demonstram que a participação social diminui os índices de desigualdade social (VARGAS, 2007; FEDOZZI, 2009) promovendo mais eficiência na realização das políticas públicas (SOUZA, 2001; GOULART, 2006; FARIA, 2006; VIANA, 2009; SOUZA, 2011; RODRIGUES, 2016; RAUSCHENBACH, 2014) servindo como remédio contra a corrupção e o mau uso do dinheiro público (MELO, 2003).

Neste sentido, as administrações devem incentivar o controle social sobre a gestão pública e buscar práticas que além de aumentar a eficiência administrativa, facilitem as iniciativas e responsabilidade estabelecendo pontes entre Estado e sociedade civil (MIZOCZKY, 2002). Uma longa história de políticas autoritárias restringiu as decisões da esfera pública a elites oligárquicas com o predomínio do Estado sobre a sociedade civil. O escândalo do orçamento ocorrido em 1993, como aponta Santos (2002), revela o problema da privatização clientelista do processo político e do mecanismo de troca de favores por votos (emendas no orçamento, cargos na burocracia estatal e direcionamento de contratos do poder público, entre outros). Nos dias de hoje, exemplos nesse sentido não faltam.

O atual nível de desconfiança da população, que remonta a evolução da sociedade brasileira desde a época imperial, é fruto da sua persistente exclusão no processo deliberativo político (BAQUERO *et al*, 2005; VIEIRA, 2008). Nesse sentido, a ampliação da transparência pode ser vital (NERLING, 1997; SOUZA, 2001; SANTOS, 2002; FARIA, 2006; SILVA, 2010a). Quando o Poder Público se abre à participação e democratiza a informação, as pessoas começam a conhecer as funções e limites da administração pública e isso amplia a cidadania (MELO, 2003). As iniciativas de participação popular impõem novos princípios na gestão pública, dentre eles, ampliação da abertura e maior demanda por transparência (SANTOS, 2009). Essa necessidade qualitativa de informações é também constatada quando Figueiredo e Santos (2014) argumentam que a transparência pode permitir avaliar a correção das decisões governamentais, assim como defende Rocha (2011) para quem o estabelecimento de espaços de participação pela sociedade civil tem potencial de reforçar a demanda por *accountability* e transparência.

4.2 CONSIDERAÇÕES SOBRE O PROCESSO DE PARTICIPAÇÃO POPULAR

Neste capítulo foi possível destacar elementos que dão sustentação aos argumentos de que a relação entre democracia representativa e democracia participativa não precisa tomar contornos de conflito, pois sua coexistência pode legitimar a atuação governamental e gerar responsividade dos gestores públicos perante a população. Os problemas e as dificuldades de legitimidade e de sustentação da democracia representativa e os problemas de aplicabilidade, custo e formação de consenso da democracia participativa podem ser mitigados.

Dadas estas dificuldades, percebe-se que o OP é, ao mesmo tempo, uma iniciativa que busca ampliar a participação da sociedade na gestão pública de forma generalizada,

esforçando-se por inserir cidadãos independentemente de sua vinculação a grupo de interesse; e uma entidade que utilizou a democracia representativa para se organizar internamente, visando facilitar o atingimento de seus objetivos. O OP foi implantado pelo poder público e custeado pelos cofres públicos, porém busca autonomia deliberativa em relação à Prefeitura (seu mantenedor). Sua função na gestão pública é promover o espaço para os cidadãos participarem do debate e deliberação sobre a destinação de recursos destinados a investimentos. Destas deliberações deriva a proposta de Lei Orçamentária da Prefeitura.

Ainda foi possível perceber que o orçamento é uma peça central de controle social sobre a Administração Pública e isso gera tensão nas relações entre o OP e o Poder Público. Destacam-se a resistência encontrada no Poder Legislativo e a assimetria de informação entre população e o Poder Executivo, a qual gerou dificuldades por conta das deficiências de confiabilidade e tempestividade das informações.

Ainda assim, vários autores trouxeram a debate os resultados positivos do exercício da participação, entre eles: o aumento da eficiência dos serviços públicos, a maior responsividade dos gestores e a redução de desigualdades sociais. Outro fator positivo decorre de seu poder pedagógico, transformador e emancipador. À medida que a população vai consolidando conhecimentos e práticas relacionadas ao debate e deliberação da destinação dos recursos da rubrica de investimentos, gradativamente vão surgindo outras dúvidas sobre o processo de gestão pública, de forma que são ampliados seus conhecimentos e interesses.

Neste momento percebe-se a importância da transparência para os processos de participação popular na Administração Pública, em especial no debate e elaboração do orçamento, conforme assevera o professor Mileski (2003, p.153):

“A mais moderna exigência de controle sobre os atos da Administração Pública é a transparência, especialmente a transparência fiscal, por ser esta um fator relevante para o estabelecimento de uma boa governança, na medida em que possibilita um conhecimento público dos elementos idealizadores da política fiscal e de seus resultados, proporcionando uma participação popular que amplia o controle sobre os governos no que diz respeito à elaboração e execução dessa política”.

Por fim, é possível perceber claramente o avanço do grau de consciência da população acerca de seus direitos e das obrigações de seus representantes, gerando impactos inclusive na agenda legislativa, a qual aprovou Leis que tratam da obrigatoriedade da prestação de contas e da transparência dos atos do governo. Essas mudanças no ambiente legal trouxeram mais responsabilidades para os órgãos de controle interno, os quais são responsáveis pela geração, gestão e compartilhamento de muitas informações, porém o que se investiga nesta pesquisa é

o quanto as suas funções típicas de controladoria auxiliam, ou melhor, qual é a relevância delas para o exercício de atividades de participação social, com destaque para a Rede Observatório Social do Brasil, visando garantir, em especial a confiabilidade e a tempestividade das informações que são disponibilizadas para a população.

5. O CASO DA REDE OBSERVATÓRIO SOCIAL DO BRASIL

Após apresentados alguns elementos do Orçamento Participativo visando destacar pontos que servirão de base comparativa, passamos à apresentação da Rede OSB. As informações contidas nesta seção foram obtidas a partir da página eletrônica do OSB, pesquisas nos documentos históricos oficiais da Rede OSB, relatórios de observação simples, participação em Congresso realizado pelo OSB e outros trabalhos acadêmicos que estudaram a Rede OSB ou algum dos Observatórios que a compõem.

5.1 O OBSERVATÓRIO SOCIAL DO BRASIL

Eventos relacionados à corrupção no âmbito da prefeitura de Maringá levaram à criação de uma associação, denominada Sociedade Eticamente Responsável – SER, no ano de 2003:

[...] quando várias lideranças do município de Maringá reuniram-se para debater e refletir sobre a apatia da população em relação aos escândalos de corrupção, a falta de fiscalização do poder público, a violência no trânsito, a sonegação de impostos, a ausência de civismo, a destruição do meio ambiente e a falta de ética, e apontaram para a necessidade em se trabalhar temas como ética, cidadania e civismo. (SER, 2011 *apud* BAPTISTUCCI, 2011, p.15).

Três anos mais tarde a SER passou a concentrar maior atenção na questão da “*participação na política local e correta aplicação dos recursos públicos*” (PERES, 2017, p.55). Com tal anseio foi criado no ano de 2006 uma vice-presidência da SER, denominada Observatório Social de Maringá – OSM, a qual tinha como objetivo “[...] a transparência na administração dos recursos públicos da cidade, por meio de acompanhamento em tempo real das contas dos poderes Executivo e Legislativo do Município.” (SER, 2010 *apud* PERES, 2017, p55) e sua missão consistia em “[...] proporcionar à sociedade oportunidades que promovam a coesão social, por meio da transparência na gestão dos recursos públicos.” (SER, 2011 *apud* BAPTISTUCCI, 2011, p. 16).

A iniciativa foi exitosa, recebendo reconhecimento em premiações, de acordo com Baptistucci (2011): Prêmio da Financiadora de Estudos e Projetos – FINEP, 2008 de Inovação, vencendo na categoria Tecnologia Social – Etapa regional; Prêmio Voluntariado Transformador – ocorrido em Curitiba em 04 de outubro de 2008; V Concurso Experiências em Inovação Social, promovido pela Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe (CEPAL), ligada à Organização das Nações Unidas (ONU), com o apoio da Fundação Kellogg,

o Observatório Social de Maringá conquistou a 1ª colocação. O evento ocorreu na *Universidad San Carlos de Guatemala*, na cidade de Guatemala, no dia 13 de novembro de 2009.

A partir daí e dos primeiros resultados práticos no âmbito do acompanhamento e fiscalização da gestão do município, outros observatórios começaram a surgir. Em 2008, já havia mais cinco em funcionamento, todos no estado do Paraná, nos municípios de Campo Mourão, Francisco Beltrão, Goioerê, Cascavel e Toledo (OSB, 2017a, não paginado).

Naquele mesmo ano, no dia 28 de agosto, foi realizada em Maringá a Assembleia de constituição do Instituto de Cidadania Fiscal (ICF) e aprovação de seu estatuto social, que depois veio a mudar seu nome para Observatório Social do Brasil. Conforme consta em seu primeiro estatuto, se apresenta sob a forma de associação, sendo pessoa jurídica de direito privado, de fins não econômicos, com sede e foro na cidade de Maringá-PR. Para os fins desta pesquisa, destacam-se seus seguintes objetivos (OSB, 2008, p.1):

- 1 – Atuar como organismo de apoio à comunidade para pesquisa, análise e divulgação de informações sobre o comportamento de entidades e órgãos públicos com relação à aplicação dos recursos, ao comportamento ético de seus funcionários e dirigentes, aos resultados gerados e à qualidade dos serviços prestados;
- 2 – Congregar, localmente, representantes da sociedade civil organizada, executivos e profissionais liberais de todas as categorias, sem vinculação político-partidária, dispostos a contribuir no processo de difusão do conceito de **cidadania fiscal**, servindo a seu grupo profissional e à sociedade em geral;
- 3 – Possibilitar o exercício do **direito de influenciar o processo pelo qual se discute, delibera e implementa qualquer política** que de alguma forma afeta a comunidade ou até mesmo o cidadão em sua vida profissional ou privada, conforme está assegurado pelo Art. 1º da Constituição Federal de 1988: “todo o poder emana do povo”;
- [...]
- 5 – Contribuir, diretamente, para que haja maior **transparência** na gestão dos recursos públicos, de acordo com o previsto no Art. 5º, incisos XIV e XXXIV e no Art. 37, parágrafo 3º da Constituição Federal de 1988;
- [...]
- 9 – Estimular a **participação** da sociedade civil organizada no processo de **avaliação da gestão** dos recursos públicos, **visando defender e reivindicar a austeridade necessária** na sua aplicação, dentro dos princípios éticos com vistas à paz e **justiça social**;
- [...]
- 13 – Criar, manter e disseminar metodologia apropriada e as respectivas ferramentas de trabalho, como o Observatório Social, que organizem e facilitem o cumprimento dos objetivos do ICF;
- 14 – Instituir e acompanhar o desenvolvimento de comissões temáticas destinadas a trabalhar de forma articulada com o ICF, visando tratar de assuntos específicos e de relevância para os objetivos do Observatório Social;
- 15 – Implantar o processo de filiação e organizações que formarão a rede de ação do movimento nacional pela cidadania fiscal.” (9grifos nossos)

No Art. 3º consta que o ICF “[...] poderá firmar convênios, contratos, termos de parceria, termos de cooperação, e articular-se pela forma conveniente com órgãos ou

entidades públicas e privadas, empresas nacionais e estrangeiras, **bem como participar de comissões e conselhos municipais, estaduais e federais** e compor câmaras setoriais ou técnicas” (OSB, 2008, p.2, grifo nosso).

Mais adiante, o mesmo estatuto estabelece em seu artigo 29 que a Assembleia Geral é “[...] o órgão máximo do ICF, soberana em suas decisões, dela participando os associados no gozo de seus direitos”. sendo os associados, de acordo com tal estatuto (Art. 4º): entidades de classe, organizações sociais ou de representação comunitária, empresas e instituições públicas, as quais são representadas por cidadãos que as integrem e por elas sejam indicados”.

Contraditoriamente, no quinto artigo consta, entre as inúmeras categorias de associados, a opção “associado voluntário”, definida como a pessoa física que participa das atividades de forma espontânea e que está isento do pagamento de anuidade, não fazendo referência à necessidade de pertencer a alguma instituição ou organização.

Em 2010, ocorre a primeira alteração no estatuto, quando o ICF passa a se chamar oficialmente Observatório Social do Brasil (OSB), permanecendo inalteradas as demais condições relacionadas à forma de organização, sede e foro. Nesta alteração é incluído no Art 2º a finalidade do OSB: “[...] a gestão, manutenção e ampliação da Rede de Observatórios Sociais em todo o Brasil, visando o cumprimento de sua missão de “estimular as cidades a criarem o seu próprio Observatório Social dotando-as com metodologia capaz de orientar o trabalho local de forma padronizada” através de certificação.” (OSB, 2008, p.1) e seus objetivos e os demais pontos do primeiro estatuto permaneceram inalterados.

Já no ano de 2011 ocorre nova alteração no estatuto do OSB, da qual se destaca:

- a) mudança do foco de atuação e expansão do escopo de atuação da rede, a partir da alteração do Art. 2º, o qual passa a ter a seguinte redação:

Art. 2º - O Observatório Social do Brasil – OSB tem como finalidade a atuação no **controle social** sobre os recursos públicos das esferas Federal, Estadual, Distrital e Municipal, bem como a gestão, manutenção e ampliação da Rede Observatórios Sociais em todo o Brasil, visando o cumprimento de sua missão que é “estimular Estados, Distrito Federal e Municípios a criarem seu próprio Observatório Social dotando-os com metodologia capaz de orientar o trabalho local de forma padronizada” através de Regimento Interno”. (OSB, 2011, p.1, grifo nosso).

- b) exclusão da categoria “Associado Voluntário”, permanecendo como única alternativa para participação de pessoas sem vinculação com as organizações que compõem o rol de associados a opção “Associado Benemérito” (Art. 5º), a qual se destina a pessoas físicas que tenham

prestado serviço relevante ao OSB, porém sem direito a voto nem a participar do Conselho de Administração;

- c) a partir dessa edição do Estatuto do OSB fica oficialmente impedida a participação de servidores do Ente da Federação objeto de controle de cada Observatório;

Uma última alteração que julgamos interessante ocorre em 2012: o OSB muda sua sede para a cidade de Curitiba, PR, onde permanece desde então (OSB, 2012, p.1).

A direção do OSB é composta por três conselhos: o Conselho de Administração, o Conselho Superior e o Conselho Fiscal. Todos os membros dos três conselhos devem, obrigatoriamente, fazer parte da direção de algum Observatório Social. Atualmente o Conselho de Administração é presidido pelo representante do OS Ponta Grossa (PR), Ney da Nóbrega Ribas e conta com a participação de representantes dos Observatórios de Porto Alegre (RS), Blumenau (SC), Brusque (SC), Marechal Cândido Rondon (PR), Santo Antônio de Jesus (BA) e Paranaguá (PR) (OSB, 2017b, não paginado). Ainda há uma pequena equipe técnica de apoio composta por 6 pessoas.

Para a manutenção de suas atividades, o OSB conta, basicamente, com o aporte de recursos de seus mantenedores e com as contribuições dos Observatórios que compõem a rede. Em seu site o OSB informa que são seus mantenedores as seguintes entidades: FIEP; SICOOB; FECOMÉRCIO/PR; FACIAP; INSTITUTO PROE; ZERO4UM – CINE E VÍDEO; MERCADO PÚBLICO e SESI/PR.

Na prestação de contas anual de 2016, – apresentada durante o 8º Encontro Nacional de Observatórios Sociais (ENOS), ocorrido no dia 11 de maio de 2017, em Curitiba – o OSB obteve uma receita de R\$ 453.422,79, da qual R\$ 260.400,00 são oriundos dos patrocinadores. A segunda maior fonte de recursos naquele ano foi fruto das contribuições dos Observatórios, no montante de R\$ 51.162,22. Por outro lado, no mesmo período o OSB acumulou despesas da ordem de R\$ 519.229,10, gerando um déficit contábil de R\$ 65.786,31. As maiores despesas do OSB foram com contratação de empresas especializadas e com folha de pagamento de pessoal, nos montantes de R\$ 164.972,00 e R\$ 119.425,32, respectivamente (OSB, 2017c, não paginado).

Até o final de dezembro de 2016 a Rede OSB contava com 107 Observatórios filiados. Destes, 8 estavam inativos ou reiniciariam suas atividades em 2017, totalizando 99 Observatórios em atividade naquele ano (OSB, 2017c, não paginado).

Consultando em sua página eletrônica, a Rede OSB apresenta a seguinte relação de Observatórios, destacados por Estado:

Quadro 6 – Distribuição dos Observatórios Sociais no Brasil.

| Estado | Cidade onde está instalado o Observatório | Estado | Cidade onde está instalado o Observatório |
|--------|---|--------|---|
| BA | Barreiras | RN | Natal |
| | Jequié | RS | Bento Gonçalves |
| | Porto Seguro | | Cachoeirinha |
| | Santo Antônio do Jesus | | Caxias do Sul |
| DF | Brasília | | Cruz Alta |
| GO | Goiânia | | Erechim |
| MT | Cáceres | | Gravataí |
| | Cuiabá | | Guaíba |
| | Rondonópolis | | Lajeado |
| | Sorriso | | Novo Hamburgo |
| MS | Campo Grande | | Pelotas |
| MG | Pará de Minas | | Porto Alegre |
| | Piumhi | | Santa Maria |
| | Uberlândia | | Santa Rosa |
| PA | Abaetetuba | RO | Porto Velho |
| | Belém | SC | Rolim de Moura |
| | Capanema | | Balneário Camboriú |
| PR | Apucarana | | Blumenau |
| | Arapongas | | Brusque |
| | Araucária | | Caçador |
| | Assis Chateaubriand | | Chapecó |
| | Campo Largo | | Concórdia |
| | Campo Mourão | | Criciúma |
| | Campos Gerais | | Florianópolis |
| | Palmeira | | Imbituba |
| | Cascavel | | Indaial |
| | Cianorte | | Itajaí |
| | Faxinal | | Itapema |
| | Foz do Iguaçu | | Lages |
| | Francisco Beltrão | | Palhoça |
| | Goioerê | | Rio do Sul |
| | Guarapuava | | São Bento do Sul |

| | | | |
|----|-------------------------|----|-----------------------|
| | Irati | SP | São Joaquim |
| | Laranjeiras do Sul | | Tubarão |
| | Londrina | | Xaxim |
| | Mandaguari | | Bauru |
| | Marechal Cândido Rondon | | Itú |
| | Matinhos | | Jacareí |
| | Medianeira | | Jundiaí |
| | Morretes | | Lins |
| | Nova Esperança | | Mococa |
| | Palmas | | Ourinhos |
| | Palotinha | | Ribeirão Preto |
| | Paranaguá | | São Caetano do Sul |
| | Paranavaí | | São José do Rio Preto |
| | São José dos Pinhais | | São José dos Campos |
| | Toledo | | São Paulo |
| | União da Vitória | | Sorocaba |
| PI | Picos | | Suzano |
| RJ | Campo dos Goytacazes | TO | Taubaté |
| | Niterói | | Araguaína |
| | São Pedro da Aldeia | | Palmas |
| | Teresópolis | | |

Elaborado pelo autor (2017). Fonte: OSB, 2017d, não paginado.

A partir deste quadro constata-se que ainda persistem duas questões que foram levantadas por Aguiar (2014): 1 – a distribuição heterogênea dos Observatórios pelo país, e 2 – a pouca ocorrência de Observatórios nas Capitais (em destaque no Quadro 6).

No levantamento feito em 2014, havia Observatórios em 15 estados. Atualmente consta que eles estão instalados em 16 estados. Paraíba e Pernambuco constavam no levantamento da autora citada, porém não constam mais como estados onde há Observatórios. O acréscimo se deu pela entrada dos estados de Goiás, Minas Gerais e Tocantins.

A distribuição heterogênea se dá tanto comparando estados quanto regiões. Os estados com os maiores números de Observatórios são Paraná (31), Santa Catarina (19) e São Paulo (15). Os estados com apenas um Observatório são Goiás, Mato Grosso do Sul, Piauí e Rio Grande do Norte. A região Sul concentra 63 Observatórios (60%). Na sequência temos as regiões Sudeste com 22 Observatórios, Norte com 7 e Centro-Oeste e Nordeste com 6 Observatórios cada. Já no tocante à ocorrência de Observatórios em capitais, no levantamento

anterior havia apenas 6 capitais entre os 15 estados com Observatórios instalados. Atualmente a proporção aumentou, pois há 11 capitais num grupo de 16 estados.

A autora citada apresenta algumas hipóteses explicativas tais como o fato de que nas metrópoles os partidos políticos podem exercer maior influência sobre as entidades que normalmente compõem o grupo de fundadores de um Observatório. Sugere ainda que outra possível barreira seja fruto do volume de recursos do orçamento e do tamanho e complexidade da estrutura burocrática do poder público municipal das capitais. Esta última dúvida poderá ser respondida e suas hipóteses talvez sejam confirmadas a seguir.

5.2 OS OBSERVATÓRIOS SOCIAIS

Nesta seção apresentaremos conjuntamente informações a respeito de diversos Observatórios obtidas a partir da página eletrônica do OSB e trabalhos acadêmicos, bem como informações específicas sobre o Observatório Social de Porto Alegre (OSPOA). As informações deste Observatório foram obtidas a partir da pesquisa participante, a qual buscou como fonte de dados: documentos históricos do OSPOA, relatórios de observação simples e participante, e entrevistas.

É possível encontrar diversas definições sobre o que são os Observatórios Sociais, como, por exemplo, a definição de que os Observatórios são espaços formados “[...] por cidadãos que transformam sua insatisfação com a **falta de justiça social** em ação” (OSB, ano *apud* AGUIAR, 2014, grifo nosso).

Em seu site, o OSB (OSB, 2017e, não paginado) assim define os Observatórios:

“O QUE É UM OBSERVATÓRIO SOCIAL?”

É um espaço para o exercício da cidadania, que deve ser democrático e apartidário e reunir o maior número possível de entidades representativas da sociedade civil com o objetivo de contribuir para a melhoria da gestão pública.

Cada Observatório Social é integrado por cidadãos brasileiros que transformaram o seu direito de indignar-se em atitude: em favor da transparência e da qualidade na aplicação dos recursos públicos. São empresários, profissionais, professores, estudantes, funcionários públicos e outros cidadãos que, voluntariamente, entregam-se à causa da justiça social.

COMO FUNCIONA?

Atuando como pessoa jurídica, em forma de associação, o Observatório Social prima pelo trabalho técnico, fazendo uso de uma metodologia de monitoramento das compras públicas em nível municipal, desde a publicação do edital de licitação até o acompanhamento da entrega do produto ou serviço, de modo a agir preventivamente no controle social dos gastos públicos. Além disso, o Observatório Social atua em outras frentes, como:

- a educação fiscal, demonstrando a importância social e econômica dos tributos e a necessidade do cidadão acompanhara aplicação dos recursos públicos gerados pelos impostos.

- a inserção da micro e pequena empresa nos processos licitatórios, contribuindo para geração de emprego e redução da informalidade, bem como aumentando a concorrência e melhorando qualidade e preço nas compras públicas.
- a construção de Indicadores da Gestão Pública, com base na execução orçamentária e nos indicadores sociais do município, fazendo o comparativo com outras cidades de mesmo porte. E a cada 4 meses realiza a prestação de contas do seu trabalho à sociedade”. (grifos nossos).

É possível ter uma noção da abrangência de atuação da Rede OSB ao se visualizar o Anexo 1, onde constam os 4 eixos de atuação do OSB.

Cabe salientar também outros dois aspectos, conforme previsto na Orientação Normativa Nº 01/2010 (OSB, 2017f), a qual determina que: 1 - tais entidades devem primar pelo sigilo de seus trabalhos até a apresentação dos mesmos na respectiva prestação de contas e 2 – os Observatórios não devem adotar o papel de assessoria ou consultoria do Poder Público municipal nem tampouco depender financeiramente dos órgãos que fiscaliza.

Schommer *et al* (2011) estudaram os Observatórios e concluíram que a maioria deles constitui personalidade jurídica própria e independente da Rede OSB e cuja a criação (de cada Observatório) foi motivada pela constatação de irregularidades na gestão municipal e incentivo de pessoas ligadas ao OSB, que atuavam em municípios vizinhos. Seus fundadores são essencialmente associações empresariais, Rotary, Lojas Maçônicas, sindicatos de trabalhadores e sindicatos patronais.

O Observatório Social de Porto Alegre também se apresenta sob a forma de associação, mais precisamente como uma organização não governamental (ONG) aberta à participação de todos os cidadãos porto-alegrenses, mediante voluntariado, os quais não poderão possuir filiação partidária nem atuar como servidores ativos do poder público do município de Porto Alegre. Foi fundado em dezembro de 2014 durante a Assembleia de Constituição, realizada no auditório do Conselho Regional de Contabilidade (OSPOA, 2014). O evento contou com a presença de diversas pessoas, entre elas, os participantes do projeto de criação do OSPOA e representantes de diversas entidades privadas e públicas, das quais muitas passaram depois à condição de mantenedores ou apoiadores.

Ressalte-se que o OSB apresenta em sua página eletrônica um roteiro resumido para a criação de um Observatório Social além de oferecer um *link* para que os interessados possam obter mais informações e apoio na execução deste projeto.

Ainda segundo Schommer *et al* (2011) a maioria dos Observatórios não é reconhecida como entidade de utilidade pública (isso talvez se deva ao fato de que muitos Observatórios eram relativamente novos e para se obter tal reconhecimento e a concessão do respectivo

título é necessário que entidade esteja atuando em atividades reconhecidas como de utilidade pública durante certo tempo, como no caso de Porto Alegre, onde o tempo é de três anos).

A média de pessoas (voluntários e remunerados) atuando nos Observatórios era de 22 pessoas com predominância de homens (proporção de 2 homens para cada mulher). Tais pessoas possuem as mais variadas formações, mas há destaque para as áreas de Administração, Direito e Contabilidade (SCHOMMER *et al*, 2011).

No OSPOA, as reuniões de trabalho dos voluntários ocorrem todas as terças-feiras, das 18:00 às 20:00 horas. A média de participantes nestas reuniões, durante o período em análise, foi de 8 pessoas, sendo que o menor registro ocorreu no dia 16 de maio de 2017, quando estavam presentes apenas 4 pessoas. O maior contingente foi registrado no dia 30 do mesmo mês, quando estiveram presentes 13 pessoas. É necessário registrar que há um pequeno grupo de voluntários que não comparecem às reuniões com frequência, porém participam das atividades de monitoramento e fiscalização à distância, solicitando e recebendo os documentos e informações de que necessitam por e-mail.

A maioria dos Observatórios não possui sede própria e está instalado em espaço físico cedido por outra organização, sendo esta geralmente uma das mantenedoras. Naquele levantamento 90% dos Observatórios arrecadavam até R\$ 5.000,00 por mês consumindo cerca de 80% de sua arrecadação com gastos de custeio, em especial com pessoal (SCHOMMER *et al*, 2011).

O OSPOA confirma o fato apontado, pois está instalado em sala cedida pela empresa PROCECONTA, a qual é uma mantenedora dele. A arrecadação mensal do OSPOA gira em torno de R\$ 15.000,00 por mês e suas despesas tem comportamento semelhante ao apontado na pesquisa acima.

São mantenedores do OSPOA: SESCON-RS, PROCECONTA, SINDILOJAS Porto Alegre, SINDIATACADISTAS, CDL-POA, SINDIFISCO NACIONAL, GRUPO PALÁCIOS, SINDIFISCO-RS e quatro Lojas Maçônicas (OSPOA, 2017a).

Os Observatórios são geridos por conselhos de administração compostos, em média, por 5 pessoas, sendo a maioria em mandatos de 2 anos com uma renovação. OS Observatórios desempenhavam majoritariamente as atividades relacionadas ao monitoramento e fiscalização de licitações e contratos e em menor escala as ações de educação fiscal (SCHOMMER *et al*, 2011).

O OSPOA possui em sua estrutura o Conselho de Administração, o Conselho Fiscal, o Conselho Consultivo e a Equipe Técnica, além do grupo de voluntários. O Conselho de

Administração é eleito para mandato de 2 anos permitida uma reeleição e atualmente é assim constituído (OSPOA, 2017b).

- Presidente – Antônio Palácios (CRC/RS)
- Vice-Presidências:
- Gestão – Célio Levandovski (SESCON/RS)
- Institucionais e Sustentabilidade – Marice Fronchetti (PROCECONTA)
- Controle Social e Metodologia – Dionísio da Silva (SINDICIRGS)
- Voluntariado e Capacitação – Cintia Mara Eizerik (FATO)
- Cidadania Fiscal – Maria Salete Mocelin (DSPOA)
- Comunicação e Indicadores – Sérgio Axelrud Galbinski (SINDILOJAS POA)

O Conselho de Administração se reúne uma vez por mês. Tais reuniões podem contar com a presença do Presidente, dos Vice-presidentes, da Coordenadora Executiva e do Presidente do Conselho Consultivo. Não há registros de participação de voluntários que não ocupem tais cargos nestas reuniões. A pauta de tais encontros é constituída por temas diversos, relacionados às atividades externas e internas do OSPOA, tais como agendas com autoridades dos poderes Executivo e Legislativo municipal, entidades parceiras ou participação em eventos. Também são debatidos assuntos relacionados às finanças do Observatório e as ações a cargo de cada Vice-presidência, bem como as atividades realizadas pelos voluntários.

Os Conselhos Fiscal e Consultivo são compostos por representantes de outros mantenedores e parceiros. Os representantes do primeiro são eleitos para mandatos de 2 anos com direito a uma reeleição e os representantes do segundo são nomeados pelo Presidente do OSPOA a partir de indicação dos demais membros da equipe diretiva ou dos mantenedores e parceiros (OSPOA, 2017b).

A equipe técnica do OSPOA é composta por uma Coordenadora Executiva, uma Assistente Administrativa e uma Estagiária. Todas são contratadas pelo Observatório sob o regime da CLT. Entre suas atribuições podemos destacar as atividades relacionadas às rotinas administrativas do OSPOA e às ações operacionais executadas pelos voluntários tais como: acompanhar das publicações de editais e contratos no portal de Prefeitura, fazer as solicitações de informações junto ao poder público municipal e acompanhar os prazos de resposta, receber as demandas e encaminhar os documentos solicitados pelos voluntários, organizar a reunião de voluntários, elaborar os expedientes, preparar a prestação de contas

quadrimestral, controlar e organizar a agenda de eventos e reuniões da entidade, assessorar no controle dos pagamentos das contas do Observatório, etc.

Os Observatórios adotam a prática de formar parcerias para atingir seus objetivos, ter apoio, buscar capacitação e angariar mais voluntários e para tanto são frequentes as parcerias com diversas entidades privadas ou públicos, sendo estas tanto do executivo como dos outros poderes e de diferentes esferas da federação, tais como (SCHOMMER *et al*, 2011):

- a) privadas: sindicatos, associações comerciais e industriais, associações de moradores, conselhos de fiscalização profissional, empresas, imprensa, etc.
- b) públicas: Poder Judiciário Federal e Estadual, Receita Federal e Estadual, CGU, Tribunais de Contas da União e dos Estados, etc.

Outro ponto da pesquisa de Schommer *et al* (2011) que merece destaque é que a possibilidade de atuação conjunta com Universidades e Instituições de Ensino Superior é pouco explorada, pois o número de Observatórios que se utilizam dessa valiosa fonte de sinergia ainda era baixo na época do levantamento.

Por fim, os respondentes daquela pesquisa opinaram que “[...] a ação dos observatórios tende a gerar impactos sobre a cidadania, a consolidação da **democracia participativa**, a redução da corrupção e a melhoria da qualidade de vida, por meio da **interferência em políticas públicas, da redução de impostos** e da ampliação da concorrência em licitações, entre outras linhas de ação” (SCHOMMER *et al*, 2011, p.24, grifo nosso).

O Observatório Social de Porto Alegre também segue a tática de formar parcerias com outras entidades (OSPOA, 2017c). Tais parcerias têm como objetivo: obter apoio institucional, fortalecer a representatividade, buscar quadros especializados para fornecerem capacitação aos voluntários e também “angariar” mais pessoas interessadas em atuar como voluntários.

Sobre a capacitação dos voluntários, o OSPOA realiza encontros de capacitação de novos voluntários a cada dois meses. Nesses encontros, além de apresentar a rede OSB e o OSPOA, são expostos aos novos voluntários alguns exemplos de trabalhos desenvolvidos por outros Observatórios e pelo OSPOA e a forma como os voluntários se dividem em grupos de atuação segundo o assunto de interesse (saúde, educação, obras, etc).

Feita a descrição da composição da estrutura do OSPOA, é hora de apresentar os voluntários. O OSB assim os define: cidadãos brasileiros das mais diversas origens, tais como: empresários, profissionais, professores, estudantes, funcionários públicos e outros. Como já foi apresentado, consta no Estatuto Social da rede que não podem participar pessoas

com filiação partidária e ocupantes de cargos públicos (efetivos, comissionados ou eletivos) dos órgãos do município onde o Observatório está instalado.

No caso do OSPOA, o grupo de voluntários é constituído por pessoas de diversas origens, destacando-se: servidores públicos estaduais e federais, profissionais liberais, aposentados, estudantes universitários e empregados de empresas privadas. Conforme observado na última turma de capacitação de novos voluntários, os novos membros chegam de diferentes formas: por meio da organização Parceiros Voluntários, Conselhos de profissões regulamentadas, Sindicatos e Associações, por indicação de terceiros ou por ter conhecido o OSB ou o OSPOA pela mídia.

As declarações prestadas pelos quatro entrevistados membros do OSPOA mostram as múltiplas origens dos voluntários. Eles tomaram conhecimento da existência da Rede OSB ou do OSPOA por intermédio das instituições das quais fazem parte, pela indicação de conhecidos ou por meio dos meios de comunicação e redes sociais.

O Observatório de Porto Alegre ainda adota a estratégia de realizar palestras com intuito de sensibilizar as pessoas para o exercício da cidadania e convidar para atuarem como voluntários no OSPOA. As palestras são realizadas em organizações nas quais é possível reunir potenciais voluntários, tais como Rotary Club, Sindicatos, Associações diversas e, principalmente, instituições de ensino superior. Um exemplo desta prática: as palestras ocorridas no mês de maio de 2017, no auditório da Faculdade Monteiro Lobato, centro de Porto Alegre, em que estiveram presentes aproximadamente 130 pessoas, grupo composto majoritariamente por alunos daquela Instituição. Nas palestras foi apresentado inicialmente um panorama do ambiente legal para o exercício da participação popular na gestão pública; feita a apresentação da Rede OSB e do OSPOA e de alguns trabalhos e projetos desenvolvidos pelos Observatórios. Por fim, foi aberto espaço para participação dos presentes.

Ainda sobre os voluntários, é necessário registrar a existência de dois documentos apresentados na capacitação de novos voluntários: a Carta de Identidade dos Observatórios (OSB, 2017g) e o Código de Conduta (OSB, 2017h).

A Carta de Identidade dos Observatórios consiste em uma lista de 10 regras (apelidadas de 10 mandamentos da Rede OSB) que resumem trechos do Estatuto. O código de conduta apresenta as linhas gerais que devem nortear a postura e as ações dos integrantes da rede nas diversas situações, dentre elas: na execução das atividades de monitoramento e fiscalização da gestão pública, nas relações com as entidades do poder público, na captação de recursos, na prestação de contas, etc.

A equipe de voluntários do OSPOA se reúne às terças-feiras à noite. Nessas reuniões iniciam a maioria das atividades finalísticas desempenhadas pelo Observatório. Nelas são apresentados editais de licitações da Prefeitura e os voluntários podem escolher quais licitações desejam acompanhar. Nos encontros, podem relatar como está o andamento dos seus trabalhos escolhidos em reuniões anteriores, bem como solicitar auxílio ou esclarecimento sobre dificuldade que estejam enfrentando na execução das atividades. O auxílio é obtido através do intercâmbio de conhecimento e troca de experiências dos presentes, e pode ser objeto de consulta formal à Prefeitura. Nas reuniões são informados os eventos constantes da agenda do OSPOA e de instituições parceiras bem como o estágio de andamento dos pedidos de informação elaborados anteriormente pelos voluntários e encaminhados pelo OSPOA à Prefeitura ou à Câmara. Por fim, os voluntários se reúnem em grupos, de acordo com sua área de atuação (Saúde, Educação, Obras, etc), e/ou tiram dúvidas.

Geralmente, os voluntários que atuam há mais tempo (que são um pouco mais experientes) ou já possuem certo conhecimento sobre administração pública desempenham outros tipos de acompanhamento. Por exemplo, o levantamento constante das informações de distribuição dos cargos comissionados, funções gratificadas e cargos efetivos nas Secretarias e entidades da Administração Indireta municipal (Fundações, Autarquias e Empresas Públicas).

Quando os voluntários encontram situações que não lhes parecem muito claras, em que pode haver alguma irregularidade ou situação passível de melhoria, eles comentam durante a reunião. Esses “achados” são analisados pelos presentes visando verificar se demandam investigação ou se já ocorreram anteriormente e já se tem os esclarecimentos. Há situações que são objeto de pesquisa na legislação visando verificar se é norma desconhecida pelo grupo. Um fluxograma da forma de atuação padronizada da Rede OSB, no que tange o acompanhamento e fiscalização das licitações e contratos, pode ser visto no Anexo 2

Está entre as atribuições da Vice-presidência de Controle Social e Metodologia está o acompanhamento da execução dos trabalhos de monitoramento e fiscalização desempenhados pelos voluntários. O Presidente do Conselho Consultivo desempenha papel fundamental no apoio da execução dos referidos trabalhos dada sua larga experiência profissional como Auditor na CAGE, Contador e Auditor-Geral do Estado, Secretário de Estado da Administração, entre outras. Atualmente ele é servidor estadual aposentado e ocupa o cargo de Vice-presidente do CRC-RS, tendo colaborado na construção e desenvolvimento da metodologia de trabalho padronizada da Rede OSB e no processo de fundação do OSPOA.

Assim como constatado por Schommer e Moraes (2010) que verificaram que o Observatório Social de Itajaí procurava atuar com a intenção de evitar e corrigir equívocos de processo e Assis e Godoy (2012) que identificaram igual proposta na atuação do Observatório Social de Maringá, o OSPOA pauta sua atuação pelo viés preventivo, alinhado com as diretrizes de atuação estabelecidas pela Rede OSB, conforme salientado por Aguiar (2014) e Peres (2017). Faria, Junges e Cardoso (OSB, 2017i) destacam que “[...] dado que o controle efetivo e eficaz é aquele que atua no fluxo do processo, os OS atuam no fluxo do processo, em tempo real, dando elementos para que o gestor público aja de acordo com suas diretrizes. **É função do OS provocar os controles interno e externo a cumprirem seu papel.**” (OSB, 2017i, p.8, grifo nosso).

É por isso que questões (ou “achados”) que não possam ser esclarecidos pelos presentes na reunião dos voluntários do OSPOA, demandam investigação. Nestes casos o voluntário remete ao OSPOA a minuta de ofício contendo seus “achados”. O texto é revisado e editado pela Vice-presidência de Controle Social e Metodologia, utilizando-se de alguns elementos de um relatório de auditoria. A partir daí é assinado pelo Presidente do OSPOA e enviado ao gestor responsável na Prefeitura.

Algumas questões demandam observação direta dos voluntários, tais como as visitas a canteiros de obras – nas quais geralmente os membros do OSPOA vão acompanhados de um representante do CREA-RS; visitas a unidades de ensino ou de saúde, almoxarifados, bem como à CELIC. Nesta última, para ter acesso aos autos do processo administrativo que foi instaurado preliminarmente à licitação (chamada de “fase interna”), o qual contém informações referentes às justificativas dos gestores para a realização de determinada despesa pública ou para determinadas especificações técnicas ou outras exigências constantes na descrição dos produtos ou serviços ou nos editais das licitações que estão sob o acompanhamento dos voluntários.

Após a obtenção das informações ou esclarecimentos, seja pela resposta aos pedidos encaminhados pelo Portal da Transparência, seja pelas diligências, caso os voluntários entendam que a questão está solucionada e suas dúvidas foram esclarecidas, o trabalho é encerrado. Passa então a fazer parte do rol de atividades concluídas no quadrimestre e farão parte da apresentação de prestação contas.

Por outro lado, se depois de fornecidas as informações, ainda persistirem dúvidas ou se for constatada situação com indício de irregularidade ou evidente possibilidade de melhoria, é produzido um segundo ofício, contendo as questões inicialmente formuladas

acompanhadas das respectivas respostas julgadas insuficientes. Reitera-se então os questionamentos julgados pendentes. O ofício é remetido para o gestor responsável pelo órgão sob observação, para o qual foi enviado o primeiro ofício. Cabe ressaltar que a prática de reiterar os ofícios é uma ação adotada pelo OSPOA, que não consta no rol de procedimentos padronizados da Rede OSB.

A resposta do segundo ofício é enviada aos voluntários para conhecimento. Em momento seguinte (que pode ser durante as reuniões ordinárias das terças-feiras ou em outro momento mais adequado, de acordo com as disponibilidades das agendas dos participantes) os voluntários e o Vice-presidente de Controle Social e Metodologia conversam sobre as respostas e deliberam o encerramento ou continuidade do caso.

Na segunda hipótese, o caso é encaminhado (geralmente, por ofício, contendo todos os documentos e informações de que o OSPOA dispõe sobre o caso) para os órgãos oficiais de investigação e controle externo, a saber: Câmara de Vereadores (se for um caso envolvendo o Poder Executivo), Ministério Público Estadual, Ministério Público de Contas e Tribunal de Contas. A partir daí o caso é considerado encerrado e constará na apresentação de prestação de contas. Outra hipótese de envio de ofício aos órgãos de controle externo é quando o poder público municipal não atende às solicitações de informações dentro do prazo previsto na LAI.

O OSPOA dedica parcela significativa de seu tempo no acompanhamento de licitações e contratos, mas é possível perceber que os voluntários também atuam em acompanhamentos de obras e em alguns trabalhos especiais de “auditoria” em determinadas rubricas do orçamento municipal, tal como folha de pagamento de pessoal, multas e indenizações e acompanhamento da produção legislativa dos Vereadores.

Os trabalhos encerrados em cada quadrimestre fazem parte da apresentação de prestação de contas. Ela é elaborada em meio documental para ser entregue aos mantenedores e em formato de apresentação para ser exibida em evento público aberto à população. O OSPOA, seguindo orientação da Rede OSB, sempre procurou realizar o evento de prestação de contas conjuntamente com o a prestação de contas quadrimestral da Prefeitura, a qual segue as exigências impostas por legislação específica. Até a prestação de contas do último quadrimestre de 2016, realizada em fevereiro de deste ano, o OSPOA fez suas apresentações em audiências públicas extraordinárias, iniciadas logo após o encerramento das audiências públicas ordinárias de prestação de contas da Prefeitura, na sala da Comissão de Finanças e Orçamento da Câmara de Vereadores de Porto Alegre.

Na prestação de contas dos resultados do primeiro quadrimestre de 2017, o OSPOA teve dificuldades com a agenda da CMPA e a apresentação não ocorreu conjuntamente com a da Prefeitura. No dia 20 de junho de 2017, foi realizada a audiência pública de prestação de contas do OSPOA no local já citado. Havia o temor de que o auditório estivesse contasse com poucas pessoas. Para surpresa de todos, a audiência contou com a presença de aproximadamente 50 pessoas, incluindo 04 Vereadores, 05 membros da Diretoria do OSPOA e dois Secretários Municipais (da Fazenda e de Planejamento e Gestão). Os pontos altos ocorreram em dois momentos: quando Vereadores questionaram informações apresentadas que careciam de esclarecimento do OSPOA, mas elas reproduziam exatamente o portal de transparência da Câmara de Vereadores. O segundo momento se deu quando o Secretário de Planejamento e Gestão solicitou ao OSPOA que tratasse o caso da “Obra da Orla do Guaíba” com ele e com sua equipe. Isto gerou expectativas na equipe de voluntários, que finalmente poderia ter acesso a informações há muito demandadas.

Foram realizados 29 trabalhos (pelos voluntários) no quadrimestre, sendo que destes, 21 consistiam em acompanhamentos e análises de licitações e 8 tratavam de acompanhamento da execução de serviços e obras, análise dos respectivos contratos e outros casos específicos. No quadrimestre desta prestação de contas, o OSPOA contribuiu para a geração de uma economia estimada em R\$ 12 milhões. O valor é estimado, pois as licitações foram realizadas por meio de Registro de Preço e aquisições públicas feitas por meio de Registro de Preço não geram obrigação líquida e certa para a Prefeitura. Este tipo de contratação garante ao vencedor apenas o direito exclusivo de fornecer os objetos da licitação vencida, durante o prazo de vigência da respectiva Ata de Registro de Preço, cuja duração máxima é de 01 ano. Durante este prazo o licitante vencedor é obrigado a fornecer à Prefeitura as quantidades demandadas, respeitando os preços adjudicados.

A forma como o OSPOA contabiliza a economia que auxiliou a gerar a partir de sua atuação segue o disposto na Orientação Normativa nº 03/2015 do OSB. O valor deve ser fruto da diferença entre o valor máximo para contratação (valor de referência) e o valor efetivamente contratado (valor adjudicado) das licitações que foram objeto de análise e que sofreram algum questionamento ou receberam alguma sugestão de melhoria (OSB, 2017f). Nas demais licitações analisadas pelo OSPOA e que não foram objeto de interação (17 de 21) houve uma diferença entre os valores de referência e os valores adjudicados de ordem de aproximadamente R\$ 3 milhões de economia potencial.

A partir do relatado, podemos perceber que no 1º quadrimestre de 2017 (evento sob observação do pesquisador) houve um percentual relativamente elevado de licitações objeto de questionamento do OSPOA (19%, ou 4 de 21). Em termos financeiros, a economia potencial gerada representa aproximadamente 78% de toda a economia potencial gerada em todas as licitações analisadas (R\$ 12.864.000,00 de um total de R\$ 16.474.000,00, em valores aproximados). Ressalta-se que tais percentuais não refletem o percentual de licitações da cidade de Porto Alegre com eventuais situações passíveis de questionamento, nem toda a economia gerada em todos os processos licitatórios da Capital gaúcha. A amostra selecionada é muito pequena, em virtude, principalmente, do reduzido número de voluntários, porém os números ajudam a dar uma noção do resultado do trabalho dos voluntários e do potencial de colaboração que os OS podem dar a suas comunidades.

5.3 COMO ATUAM OS OBSERVATÓRIOS

Retomando o trabalho de Schommer *et al.* (2011), a maioria dos Observatórios conseguia acompanhar mais da metade das licitações do seu município. Ainda residualmente, alguns atuavam também em ações para contribuir na melhoria da gestão pública. Duas ações chamaram a atenção: participação na definição de políticas públicas e encaminhamento de projetos de Lei. O estudo não esclarece se esta última ação diz respeito ao encaminhamento de sugestão de projeto de Lei para algum Vereador ou para o Prefeito ou se significa enviar projetos de Lei de iniciativa popular para a Câmara de Vereadores.

No OSPOA, foi possível observar que a atuação se concentra maciçamente no desenvolvimento de atividades de monitoramento e fiscalização de licitações e contratos (eixo de atuação Gestão Pública). Porém, é importante para nossos propósitos trazer práticas realizadas por outros Observatórios, para mostrar as possibilidades de atuação que o OSPOA tem à disposição, explorar os outros eixos de atuação, além de apontar caminhos para ampliar o escopo de ação do OSPOA. Todos os exemplos selecionados foram extraídos dos relatos dos Encontros Nacionais dos Observatórios Sociais (ENOS).

Vamos começar com uma ação do OS Apucarana, apresentada no 7º ENOS (OSB, 2016), na qual fez forte mobilização contra a proposta de aumento do número de Vereadores aprovada na cidade. Foram realizadas manifestações nas audiências da Câmara de Vereadores, instalação de *outdoors* em avenidas da cidade e campanha publicitária nas redes sociais, para tornar visível a existência de tal projeto no Legislativo. Foi encaminhado ofício para a Câmara

apontando vícios daquele projeto. Paralelamente, foi acionado o Ministério Público por meio de denúncia, visando a abertura de processo judicial. Foi feita uma campanha para angariar assinaturas de cidadãos que concordassem com um projeto de Lei de iniciativa popular para reverter o aumento aprovado.

O OS São Caetano do Sul (OSB, 2016) relata uma proposta enviada à Prefeitura de criação de um almoxarifado central para recebimento, estocagem e controle dos produtos adquiridos por aquele município. A proposta apresentava diversos dispositivos de controle que deveriam ser instalados visando eliminar ou reduzir os problemas mais recorrentes e os que geraram mais desperdícios, os quais foram identificados reiteradamente nos trabalhos de fiscalização realizados por diversos OS. O OS São Caetano do Sul relata também a sugestão de projeto de Lei denominada “Lei Municipal de Transparência e Controle Social”, para “Organizar a política municipal de transparência e controle social, instituir a Conferência Municipal de Transparência e Controle Social e Criar o Conselho Municipal de Transparência e Controle Social”. Este tipo de iniciativa remete ao 4º eixo de atuação da Rede OSB (Transparência).

O Observatório Social de Londrina (OSB, 2015) participou ativamente para conquistar esse mesmo avanço e apresentou, um ano antes (no 6º ENOS), o processo de criação do Conselho Municipal de Transparência e Controle Social em seu município. Conquista semelhante foi obtida em Blumenau (OSB, 2015). O Observatório conseguiu implementar diversas ações, todas com o apoio do poder público municipal, incluindo: a criação do Conselho Municipal de Transparência e Controle Social (com 1 assento reservado ao OS), a alteração da Lei Orgânica daquela cidade para reduzir de 5% para 3% o percentual mínimo de eleitores para propor um projeto de Lei de iniciativa popular e a aprovação de Decreto que obriga a Prefeitura a prestar suas contas quadrimestrais no âmbito do Observatório.

Iniciativa do OS Marechal Cândido Rondon, apresentada no 8º ENOS. Consistiu na realização de concursos de desenho e redação em escolas daquele município. O Observatório contou com auxílio de entidades ligadas à Receita Federal, à CGU e parceria com a Secretaria de Educação do município. Ao longo de 7 anos mais de 5 mil alunos participaram destes concursos. Os temas dos desenhos e redações eram relacionados à importância socioeconômica dos tributos e a necessidade da população fiscalizar a gestão dos recursos arrecadados e a emissão de notas fiscais pelos estabelecimentos comerciais. Iniciativas semelhantes e também apresentadas no mesmo encontro, foram realizadas pelos Observatórios Sociais de Erechim e de Medianeira, os quais auxiliaram na realização do

concurso de desenho e redação da CGU, com temas relacionados ao combate à corrupção e fomento à cidadania. Novo Hamburgo apresentou uma inovação no processo de criação de Observatórios. A equipe responsável pelo processo de fundação daquele OS realizou uma consulta pública para a criação da entidade. Cópia integral do projeto de criação foi disponibilizada para a população e houve campanha na imprensa local convidando os cidadãos para participar da Assembleia de Constituição do OS, bem como para integrar seu quadro associativo.

O OS Guarapuava trouxe duas experiências realizadas em parceria com entidades de ensino superior. A primeira consistiu em acompanhar a execução física, econômico-financeira e orçamentária da construção de um hospital naquela cidade. Foram realizados diversos projetos de extensão em vários cursos. A outra ação ocorreu com a participação de alunos do curso de Serviço Social, os quais fizeram monografias e projetos de intervenção em escolas e associações de moradores.

Vale destacar a ação apresentada pelo OS Assis Chateaubriand, de realização de curso sobre licitações ministrado pelo Observatório para empresas locais. Participaram 25 pequenas e microempresas que nunca tinham participado de nenhuma licitação e como resultado 4 delas conseguiram ganhar licitações do município. Esta ação pertence ao 3º eixo de atuação dos Observatórios (Ambiente de negócios), o qual visa ampliar o nº de participantes nas licitações como forma de reduzir os custos das contratações públicas, e o risco de fraudes e conluíus.

O OS Mandaguari teve iniciativa semelhante e conseguiu aumentar o número de licitantes nas obras daquela cidade mediante a adoção da prática de divulgar os editais para o maior número possível de interessados. Em determinado pregão, houve 5 participantes (a média histórica era de 2 participantes) e o preço adjudicado (o valor final vencedor da licitação) foi 32% menor que o valor máximo admissível, o qual serve de referência para o julgamento do pregoeiro.

Ainda nessa linha de atuação, o Observatório de Goioerê fez parceria com o SEBRAE e a Associação Comercial daquela cidade e realizou consultorias gratuitas para diversas empresas do município visando capacitá-las a participarem de licitações. Naquela cidade foi observado um aumento de 200% no número médio de participantes nas licitações.

Outra ação que julgamos interessante trazer para este estudo apresenta uma característica singular. Em tempos em que o serviço público vem sofrendo duras críticas em virtude da cultura disseminada de que a ineficiência e a corrupção são fenômenos observáveis somente no âmbito da administração pública e que a atividade privada seria a única fonte de

conhecimentos e práticas que garantem a eficiência e a qualidade dos processos, o Observatório de Rio do Sul foi na contramão e verificou que a Câmara de Vereadores daquele município gastava muito dinheiro com o pagamento dos serviços prestados por uma empresa privada de produção e transmissão de imagens das sessões daquela Casa. A partir da ação do Observatório, a Câmara de Vereadores implantou sua própria estrutura de geração e transmissão de imagens de suas sessões. Com este trabalho o OS Rio do Sul colaborou com a geração de uma economia de aproximadamente um milhão de reais em quatro anos.

O último trabalho que destacamos foi apresentado pelo Observatório de Campo Mourão. Denomina-se Projeto Tâmará e consistiu em ações para estimular e mobilizar a população a participar das discussões sobre a elaboração do Plano Plurianual. Duas ações em especial são destacadas: a primeira diz respeito à realização de cursos e palestras oferecidos à população visando apresentar o processo de elaboração do Plano Plurianual e esclarecer alguns de seus pontos. A segunda ação consistiu na elaboração de uma sugestão de projeto de Lei para reformular o Conselho Municipal de Desenvolvimento, de forma a ampliar a participação da população naquele conselho. O Observatório integra o grupo de entidades que conduzem tal projeto. Esta ação não está explicitamente contida em nenhum dos eixos de atuação da Rede OSB e de certa forma entra na seara do Orçamento Participativo, representando um fenômeno que poderia ensejar outros estudos relacionados ao debate sobre participação popular na gestão pública e que fogem do escopo desta pesquisa.

Mas nem tudo são flores no universo das iniciativas de participação popular e tal fenômeno não seria diferente no âmbito da Rede OSB. O estudo de Schommer *et al* (2011) identificou algumas dificuldades enfrentadas pelos Observatórios, das quais se destaca quatro de maior frequência:

- a) falta de equipe capacitada;
- b) falta de recursos financeiros;
- c) dificuldades na gestão estratégica e operacional; e
- d) resistência de políticos e lideranças da região.

Já Alborno e Herschmann (*apud* SCHOMMER; MORAES, 2010, p.318) estudaram os Observatórios logo no início das atividades da Rede OSB, em 2006, e identificaram outras dificuldades ou ameaças tais como:

[...] a diversidade de metodologias empregadas, o fato de serem organismos jovens e com falta de experiência, a escassa vinculação entre Observatórios, a ausência de coordenação com outros organismos, a adoção de postura tecnocrata ou autoritária, o

risco de constituírem-se em instância de lobby de grupos políticos ou econômicos constituídos, a falta de diálogo com os cidadãos, entre outro”.

Os Observatórios enfrentam também dificuldades relacionadas à pouca visibilidade, seja devido à ausência de planos de comunicação (AGUIAR, 2014) que os aproximem dos meios de comunicação e de setores da sociedade que não fazem parte do rol de entidades que compõem estes Observatórios (SCHOMMER; MORAES, 2010), seja pelos escassos recursos, financeiros e humanos, à disposição de tais entidades (OSB, 2017j; SCHMITT, 2013).

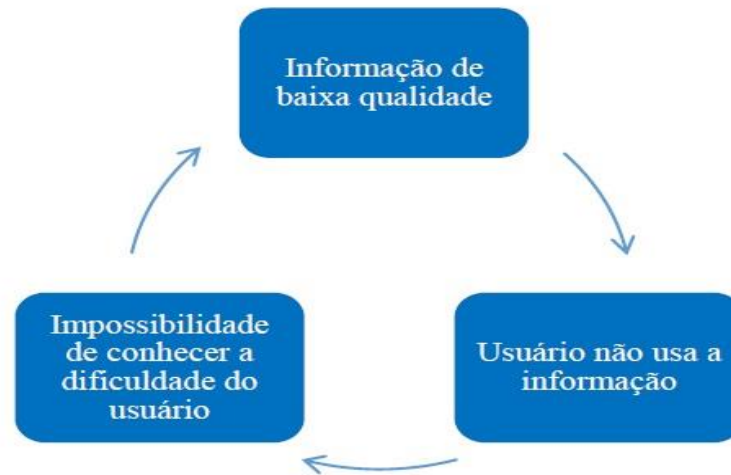
Esta última autora avança no debate e apresenta uma das possíveis causas da falta de voluntários:

De acordo com Bravo (2009), durante toda a formação sócio-histórica do Brasil se difundiu uma cultura política de alienação e repúdio pela participação nos processos decisórios, onde a ideia sempre foi de que “política se faz no congresso”, “política é coisa de político” ou até mesmo de que “política é sinônimo de corrupção”. E é justamente esta concepção que a classe dominante quer que esteja intrínseca na mente da sociedade. O que se busca é naturalizar toda essa situação, fazendo com a sociedade tenha uma recusa pela política, e se conforme apenas com a representação indireta, ou seja, o objetivo principal é fazer com que haja uma desmobilização e a despolitização da sociedade civil, fazendo com que prevaleçam apenas os interesses do capital.” (SCHMITT, 2013, p.58).

Quando estudaram o Observatório Social de Maringá, Assis e Godoy (2012) identificaram também a possibilidade da ocorrência de riscos à governança relacionados aos problemas decorrentes da centralização do poder de decisão naquela instituição, os quais poderiam gerar assimetria de informação entre as pessoas que centralizam o poder decisório e os demais membros do Observatório, além da possibilidade da concentração do poder de agenda restrito aos tomadores de decisão.

Já Peres (2017) alerta para outra dificuldade inerente ao processo de atuação dos Observatórios, mas que envolve também a administração pública, e pode ser observado em qualquer relação em que um dos polos é demandante de informação sob domínio do outro polo. O autor apresenta um ciclo vicioso (Figura 1) que “[...] considera que um dos motivos atrelados à baixa participação é a baixa qualidade das informações. Os cidadãos querem se envolver, mas não o fazem porque possuem dificuldades para utilizar as informações. E o ciclo se fecha com a dificuldade de melhorar a qualidade das informações devido à falta de uso delas.” (PERES, 2017, p.71).

Figura 1 – Ciclo vicioso para a produção de informações de qualidade.



Fonte: Peres (2017, p.72)

Os Observatórios enfrentam dificuldades e riscos externos, geralmente envolvendo sua relação com os Poderes Executivo ou Legislativo. Um exemplo mais contundente foi vivido pelo OS Castro, o qual necessitou recorrer ao Ministério Público para conseguir ter acesso às informações necessárias para a realização de suas atividades. A resistência enfrentada pelo Observatório foi tamanha que o problema culminou na elaboração de um Termo de Ajustamento de Conduta – TAC, envolvendo o OS Castro e a Prefeitura daquele município (OSB, 2016). Dificuldades semelhantes para a obtenção de informações também foram apontadas por Magalhães (2013) quando ele estudou a experiência do Observatório Social de Niterói, seus erros, acertos e os aprendizados que poderiam ser extraídos de tal experiência.

Trazendo este debate para o âmbito do OSPOA, constata-se que ele também sofre dificuldades e riscos à sua operação. Foi possível detectar, seja a partir da pesquisa participante, seja pelo estudo de documentos ou trabalhos realizados, que o OSPOA possui carência de voluntários, principalmente se considerarmos o volume de recursos envolvidos no orçamento, o tamanho e complexidade da estrutura do Poder Público de Porto Alegre.

Foi possível detectar também a escassez de recursos, pois em que pese o valor de sua receita ser superior à média apresentada no estudo de Schommer *et al* (2011), as despesas do OSPOA apresentam o mesmo comportamento das despesas dos Observatórios estudados por outros autores, que comprometem o mesmo percentual da arrecadação, fazendo com que o OSPOA atue no limite de sua capacidade orçamentária.

Os riscos de assimetria de informação decorrentes da centralização de poder decisório em poucas pessoas no âmbito de um Observatório também existem no OSPOA. Dado que muitas tarefas estão concentradas na figura de apenas um Vice-presidente, das quais destaca-se a revisão dos trabalhos realizados pelos voluntários antes de levar à assinatura do Presidente e o fato de ser a única referência para consultas, esclarecimentos e orientações na maioria das reuniões de trabalho dos voluntários. Além desses riscos trazidos por Assis e Godoy (2012), a concentração de muitas tarefas e poder decisório em uma ou em poucas pessoas pode gerar dificuldades na condução dos trabalhos em caso de ausência ou indisponibilidade de tempo na agenda destas pessoas, as quais também atuam em regime de voluntariado, desempenhando paralelamente outras atribuições de ordem profissional, pessoal ou familiar.

Por fim, para confirmar a regra, o OSPOA também enfrenta dificuldades quanto à transparência. Como vimos, houve situações nas quais o Observatório não obteve as informações que solicitou ou quando as recebeu, elas eram intempestivas ou não estavam corretas.

5.4 ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE OPE REDE OSB

Nesta seção faremos algumas considerações comparativas entre o Orçamento Participativo e a Rede Observatório Social do Brasil. A primeira questão que se apresenta está relacionada à legitimidade, democracia e participação popular. Enquanto o OP procurava ampliar ao máximo a participação de cidadãos independentemente de vinculação, percebe-se que a Rede OSB busca, majoritariamente, obter legitimidade mediante a reunião de entidades representativas, sejam empresariais, sindicais ou profissionais. A participação de cidadãos sem vinculação com alguma entidade é permitida, porém foi observado que estes atuam maciçamente como voluntários na execução dos trabalhos finalísticos. A redação atual do Estatuto do OSB determina que só pessoas jurídicas podem fazer parte de seu quadro associativo (com exceção do associado benemérito), bem como votar e ser votado nas eleições para composição de seus conselhos.

Uma das possíveis causas dessa divergência pode ser devido ao fato do OP ser uma iniciativa implementada pelo Poder Executivo, portanto já contando com a sustentação financeira e o apoio institucional de parte da Administração Pública. Nesse sentido, o OP necessitava angariar o maior número de cidadãos para participarem do processo de construção

da proposta da Lei orçamentária visando dotá-la de legitimidade popular dado que tal projeto de Lei passaria depois pelo crivo do Poder Legislativo. A Rede OSB, por não derivar de iniciativa da Administração Pública, talvez entenda que o apoio das instituições (mantenedores e apoiadores) seja mais necessário que maximizar a quantidade de cidadãos (eleitores) para permitir não somente sua sobrevivência financeira, mas também todo o apoio e representatividade institucional de que pode necessitar para o atingimento dos objetivos expressos em seu Estatuto.

Destaca-se ainda que as normas da Rede OSB vedam a participação de pessoas com filiação partidária tanto no OSB quanto nos Observatórios e que nestes últimos não é permitida a participação de ocupantes de cargos públicos (efetivos, comissionados ou eletivos) do poder público do município onde o Observatório está instalado.

Na opinião dos membros do OSPOA entrevistados, a restrição da participação de pessoas com filiação partidária visa evitar que os trabalhos sejam direcionados conforme os interesses partidários dessas pessoas, ora exagerando nas desconfianças quando pertencerem a grupo político rival ao que ocupa a Prefeitura, ora deixando de apurar casos mais graves quando estes ocorrerem em gestões de seu grupo político. As palavras da Voluntária 2 resumem este entendimento “[...] é exatamente para não conduzir os trabalhos para defender ou acusar determinada gestão que tá na Prefeitura enfim, não beneficiar e não ter os ataques enfim, ser imparcial”.

Como alertam Schommer e Moraes (2010):

Se, por um lado, entende-se que a ação da organização deve ser independente dos interesses de um ou outro partido, a rejeição ao envolvimento de seus membros em política partidária pode reforçar a cisão entre técnica e política e contribuir para a não renovação dos quadros partidários nos municípios, mantendo em trincheiras opostas aqueles supostamente interessados em “cidadania e controle dos gastos” e aqueles interessados em disputar cargos eletivos. Além disso, ao reforçar que os observatórios são entidades de caráter técnico, pode-se passar a falsa impressão de que a técnica seja neutra. Inclusive no que tange à transparência, estão envolvidas relações de poder ao se escolher o que divulgar, quando, como, por quem e para quem” (SCHOMMER; MORAES, 2010, p.319).

Com relação à vedação a servidores do município, os entrevistados entendem ser necessária tal restrição visando preservar o caráter de independência na atuação dos voluntários, como percebe-se nas palavras do Presidente do OSPOA:

Não se admite que haja uma dependência, né? O auditor precisa ser independente, ou seja, ele não pode ter nenhuma situação que gere um conflito de interesses sob pena de que a conclusão dele a respeito daquilo que ele possa estar examinando fique comprometida, então da mesma forma um servidor público que atuasse em

qualquer órgão da administração direta ou indireta enfim, que tiver sob observação do Observatório, ele estaria com suspeição para atuar naquilo.

Ou ainda, de acordo com a Voluntária 1: “[...] não ser servidor do próprio município em que trabalha por que é estranho a pessoa fiscalizar o seu próprio local de trabalho né, não seria uma questão ética”. Outro ponto que reforça o posicionamento dos entrevistados de entender positiva a restrição da participação de servidores está relacionado com a proteção dos próprios servidores do risco de sofrerem alguma retaliação ou responderem por condutas irregulares, como destacado pela Voluntária 2: “eu acho que é em função de retaliação e o servidor também tem alguns conhecimentos do funcionamento e talvez algumas coisas que sejam até sigilosas do trabalho enfim, isso pode comprometer também”.

De forma semelhante ao OP, a Rede OSB pode ser caracterizada como uma entidade que promove a participação da população na Administração Pública. Porém ambos seriam organizações que atuam no sentido de ampliar a democracia participativa no âmbito da Administração Pública, mas, internamente, são entidades organizadas e dirigidas com base na democracia representativa (OP) e hierarquia burocrática (Rede OSB).

Enquanto o OP tinha custeio suportado pelos cofres municipais e um dos seus elementos norteadores era a autonomia em relação ao patrocinador, a Rede OSB é mantida com recursos oriundos das contribuições dos mantenedores e de alguns dos Observatórios que compõem a rede. Conforme destacado por Aguiar (2014), a Rede OSB veda expressamente que os Observatórios sejam financiados pelos órgãos públicos por eles fiscalizados, visando manter a independência em sua atuação.

Essa questão da origem do financiamento foi retratada por Magalhães (2013), quando relatou que o OS Niterói sofreu retaliação da CDL daquele município (entidade que participou da fundação daquele OS) e que precisou mudar o local onde realizava as reuniões, bem como eleger nova equipe diretiva por causa disso. No que tange à independência de atuação, Schmitt (2013, p.58), ao estudar o Observatório de Guarapuava, relatou declaração de um entrevistado na qual evidencia que “[...] existem muitos entraves, inclusive dentro do próprio OSG, no seu regimento, que norteia suas ações, e também há uma preocupação em relação à clareza dessas ações, se elas não estão servindo meramente como um instrumento para legitimar o que está imposto, ou se realmente essas ações estão sendo efetivas e estão buscando a melhoria da qualidade de vida de toda a sociedade.”.

Neste sentido, a definição de controle social trazida por Carneiro (2015) serve de alerta para a reflexão sobre a possibilidade de perda de independência na atuação em função da origem do financiamento:

“Compreende o controle social, o conjunto de instrumentos empregados pela sociedade, capaz de **induzir a conformação dos Poderes Públicos às determinadas diretrizes**, ordenando a atuação institucional no ambiente social e estabelecendo as condições necessárias para que sejam **alcançados os fins e objetivos almejados pelo grupo social**” (MOURA; OLIVEIRA *apud* CARNEIRO, 2015, p.13, grifo nosso).

A atuação do OP consistia em buscar a inserção dos cidadãos na Administração Pública por meio da participação da população no processo de deliberação sobre a destinação ou aplicação de parcela dos recursos destinados a Investimentos, porém o interesse dos cidadãos não se limitou a isso. Com o tempo, os participantes começaram a demonstrar interesse em debater e deliberar sobre as questões relacionadas aos gastos com custeio e às receitas do município. A participação promovida pelo OP gerou diversos resultados, entre eles destaca-se: aumento da eficiência dos serviços públicos, maior responsividade dos gestores e redução de desigualdades sociais. Além disso, a participação tem poder pedagógico, transformador e emancipador, pois à medida que a população vai dominando os conhecimentos de sua área de atuação (no caso do OP a destinação de verbas de Investimentos), os interesses ampliam-se gradativamente e os cidadãos passam a questionar outras áreas do orçamento como as verbas de custeio e origens das fontes de financiamento estatal.

Já a atuação da Rede OSB aparenta possuir um espectro um pouco mais amplo do que a destinação de parte dos Investimentos. Algumas palavras contidas em documentos e em manifestações de pessoas a ele ligadas – tais como cidadania, participação política, coesão social, cidadania fiscal, influenciar os processos, avaliação da gestão, justiça social, controle social, democracia participativa e interferência em políticas públicas – estão presentes no vocabulário do OSB e mostram um pouco do desafio a que se propõe.

No campo de suas ações, temos uma situação paradoxal. Se observarmos isoladamente cada Observatório, como, por exemplo, o OSPOA, encontraremos limites na atuação de um Observatório, em especial devido às dificuldades elencadas anteriormente. Porém se considerarmos todas as práticas apresentadas pelos Observatórios e destacadas anteriormente, é possível compreender que a Rede OSB, em sentido amplo, promove o controle social.

As práticas do OSPOA e dos outros Observatórios destacados dão uma demonstração do alcance e da amplitude da atuação da Rede OSB em termos de participação da população

na gestão pública, o que, de certa forma, está alinhado aos objetivos estabelecidos no Estatuto da Rede Observatório Social do Brasil, porém não os esgota.

As ações dos voluntários dos Observatórios geram impactos positivos, tanto no âmbito do Poder Público quanto para a sociedade em geral, tais como: a contribuição na redução de algumas despesas; a criação de espaços voltados à transparência e participação da população no controle da gestão pública; a melhoria de processos; a conscientização da população sobre seu direito à cidadania, à informação e à participação; a aplicação do conhecimento acadêmico nas atividades de participação e acompanhamento da gestão pública, o aumento da participação de micro e pequenas empresas locais nas licitações, entre outros.

A partir da análise dos objetivos contidos no Estatuto da Rede OSB é possível perceber que existem ainda muitas oportunidades de atuação para os Observatórios esgotarem os objetivos previstos em seu Estatuto, bem como dar vazão ao fenômeno de ampliação dos interesses das pessoas que integram iniciativas de participação, tais como a atuação em conjunto com os Conselhos Gestores de Políticas Públicas, o que está explicitamente previsto tanto no Estatuto quanto na Orientação Normativa nº 01/2010.

O OSPOA não desempenha nenhuma atividade relacionada com os Conselhos Gestores por que, segundo sua Coordenadora “é uma questão de nós não termos tantos voluntários para abraçar tantos trabalhos”, mas o Presidente assevera que “o Observatório Social é favorável a todas essas instituições que você citou por uma razão muito simples: o que essas instituições fazem também é exercício de cidadania”.

Dentre as práticas dos demais Observatórios, percebeu-se esforços em prol da criação de Conselhos de Transparência e Controle Social do que necessariamente ações voltadas aos demais Conselhos daqueles municípios. Outra atuação observada foi a participação de um Observatório em ações relacionadas ao processo de planejamento do município de Campo Mourão, através do Projeto Tâmará, no qual a população é estimulada a participar da elaboração do Plano Plurianual e recebe informações sobre como se dá tal processo. Há ainda a menção feita por Schommer *et al*, (2011) de que alguns Observatórios Sociais também atuam na etapa de definição de políticas públicas, porém não há maiores informações para permitir entender se essa prática significa participar da elaboração de alguma das peças orçamentárias (Plano Plurianual, Lei de Diretrizes Orçamentárias ou Lei Orçamentária Anual).

O Observatório Social de Porto Alegre não realiza atividade relacionada à prática citada acima e todos os entrevistados foram unânimes em dizer que não vislumbram o OSPOA participando do debate sobre a aplicação dos recursos orçamentários.

Em que pese os poucos registros da atuação dos Observatórios participando na discussão e elaboração das peças orçamentárias, tal linha de atuação pode vir a se tornar uma prática da Rede OSB, seja pela amplitude de objetivos prevista em estatuto, seja pelo fenômeno observado da ampliação das áreas de interesse dos integrantes nos processos de participação na gestão pública. Isso reforça a necessidade de reflexão sobre o processo de busca de legitimidade da Rede OSB, bem como a independência das iniciativas de participação em relação aos seus financiadores.

Por falar em orçamento, vale lembrar a passagem de Santos (2002), que define o orçamento como mecanismo central de controle da sociedade sobre a administração pública: é preciso considerar que orçamento não diz respeito somente a gastos ou despesas, mas também à origem dos recursos que financiam a atividade estatal. Esta é uma possibilidade de atuação da Rede OSB que pode contribuir para elevar sua legitimidade.

O OSPOA concentra seus esforços maciçamente nas ações de monitoramento e fiscalização da gestão pública, em especial nas licitações, reservando pouco espaço para ações de fomento à cidadania fiscal, outro eixo de atuação da Rede OSB. Conforme sua Coordenadora Executiva, ao referir-se à atuação do OSPOA nesse eixo “[...] nós ainda estamos engatinhando nesta parte”. A Coordenadora citou um único evento que tratou do tema e que teria ocorrido após de seu ingresso no Observatório: a palestra com um auditor federal da receita. Esta constatação também pode ser encontrada nas palavras do Presidente do OSPOA:

Então eu não tenho, te confesso, presente agora, eventos dessa nossa, dessa minha gestão que têm sido realizados. Sei que já foram, mas não lembraria agora de citar, mas tenho absoluta convicção que o trabalho do Observatório Social, ele, ele vai ao encontro do interesse nesse aspecto do controle, da cidadania e da transparência que também essas entidades todas né, representativas desses órgãos fiscais possuem.

Se o OSPOA atua pouco nas ações de educação fiscal, constata-se que, além das ações de monitoramento e fiscalização da gestão pública, as ações mais frequentes realizadas pelos Observatórios estão relacionadas exatamente ao eixo da Educação Fiscal, que abrem um amplo espaço para a atuação dos voluntários.

Considerando-se a amplitude dos objetivos da Rede OSB, dentre os quais a cidadania fiscal, e considerando também que entre mantenedores e apoiadores há várias entidades

relacionadas aos Fiscos Federal e Estaduais, é possível afirmar que temos aqui uma oportunidade de expansão dos interesses da população a ser explorado pelos OS que não atuam neste eixo.

Evidentemente, o movimento de ampliação da participação popular tem limitações, ainda que o atual arcabouço legal possibilite o exercício de cidadania e as pessoas tenham acesso mais facilitado aos meios de informação. Dentre as limitações do OP, aquela que está mais intimamente ligada ao tema desta pesquisa parece ser a assimetria de informação entre Poder Público e população. No que diz respeito à Rede OSB, nenhum documento impõe limitações à atuação dos voluntários ou ao exercício da cidadania por parte destes. Ao contrário, os instrumentos normativos e em especial o Estatuto do OSB apresentam amplas possibilidades de atuação, fato corroborado pela vasta gama de iniciativas realizadas pelos Observatórios, que excedem os quatro eixos de atuação.

Nesse mesmo sentido, podemos encontrar elementos que indicam que os voluntários do OSPOA entendem possuir liberdade de expressão e atuação e que não percebem a existência de limitação imposta pela Rede OSB ou pelo OSPOA. Nas palavras da Coordenadora Executiva, a qual já esteve no papel de voluntária: “[...] todos têm direito de falar o que pensam, de expor as suas ideias”. As duas voluntárias entrevistadas também opinam no mesmo sentido: “na minha opinião eu acho que sim porque eu, em nenhum momento, vi direcionamentos ou coisas que me mostrasse o contrário.” (Voluntária 1) e “[...] pelas reuniões que nós temos abertas. A gente opina enfim, a própria escolha dos trabalhos. Nós temos liberdade de escolher os trabalhos, nós trocamos conhecimento e opinamos sobre o trabalho dos colegas” (Voluntária 2).

Bravo (*apud* SCHMITT, 2013) traz uma reflexão interessante sobre o controle social e que pode servir de baliza nos debates sobre o risco de limitações no âmbito das iniciativas de participação social:

Precisa-se ter conhecimento das principais questões que esses mecanismos de Controle Social da Sociedade sobre o Estado têm, como também, atentar para alguns desafios a serem enfrentados” haja vista que de nada adianta possuímos uma lei que ampara a participação social, se não tivermos conhecimento do que é o controle social e de que maneira se dá essa participação social. Sendo que esses espaços de participação podem ao mesmo tempo estar legitimando o poder que está imposto ou realmente “[...] constituir em mecanismos de participação e controle social na perspectiva de ampliação da democracia direta (BRAVO *apud* SCHMITT, 2013, p.51).

Colabora com essa reflexão as observações feitas Schommer e Moraes (2010) a respeito do Observatório Social de Itajaí, as quais também servem de alerta preventivo:

Outra observação quanto ao OSI é seu baixo grau de articulação com setores da sociedade não representados pelas entidades instituidoras, as quais estão ligadas a categorias corporativas e ao meio empresarial. Um dos efeitos disso é a reprodução de uma linguagem marcada pelo jargão empresarial, sobretudo nas comunicações oriundas do OSB, sendo mesclada no OSI com o jargão da área de direito, uma vez que seu coordenador executivo e os dois estagiários são dessa área de atuação. Outro possível efeito do baixo grau de articulação com setores sociais diversos é a imagem do OSI como uma entidade de defesa de interesses particulares de grupos empresariais ou corporativos” (SCHOMMER; MORAES, 2010, p.319).

Neste sentido, surge uma grande responsabilidade para o OSB, seus mantenedores e parceiros, qual seja direcionar esforços para garantir que a Rede e os Observatórios não sejam vistos como meras ferramentas de manutenção do *status quo*; mas como espaços para a ampliação da democracia participativa na Administração Pública, visando manter os cidadãos voluntários engajados e motivados. Iniciativas de participação promovem uma expansão do interesse dos participantes, como foi visto tanto no OP quanto nas práticas dos Observatórios. Dado o caráter pedagógico, transformador e emancipador de tais iniciativas, não é desejável impedir que os cidadãos ampliem seu leque de ações, não é recomendável restringir os anseios por participação.

A natureza da atuação dos Observatórios demonstra através de práticas efetivas que para a Rede OSB a transparência dos atos e informações da gestão pública é imprescindível. Nessa linha, cabe à Rede OSB a responsabilidade de atuar também no sentido de vencer resistências, para que os gestores públicos adotem as medidas necessárias para garantir a confiabilidade e tempestividades das informações demandadas pelos voluntários e pela população em geral.

Os membros do OSPOA entrevistados deixaram clara sua percepção da importância com que se deve tratar o tema da transparência, confiabilidade e tempestividade das informações públicas, conforme podemos ver em seus depoimentos:

Nós temos tido uma proximidade muito grande com todas essas, todos esses órgãos sindicais relacionados ao fisco estadual e ao fisco federal né, porque eu acho que essa bandeira da transparência é uma bandeira hoje da sociedade. A sociedade toda quer transparência né, hoje tudo que se vê de errado no nosso país pode com toda certeza ser atribuído a essa falta de transparência né. Então isso é uma coisa que a sociedade quer, essa é uma das bandeiras principais do Observatório Social senão a principal, como também dessas entidades que você citou né (Presidente do OSPOA).

É extremamente importante por que sem essas informações nós não temos como acompanhar os trabalhos, então, para nós, é de extrema importância a transparência. Eu acho que os dois são extremamente relevantes nós precisamos da confiabilidade destes dados, mas também precisamos no tempo correto para conseguirmos realizar nosso trabalho (Coordenadora do OSPOA).

A transparência é fundamental para que a gente possa desenvolver o nosso trabalho. Bem, as duas, as duas questões aí eu acho que andam bem juntas assim, porque eu

acho que sem uma ou sem outra ou elas não andando assim no mesmo, no mesmo ritmo, torna praticamente inviável nosso trabalho (Voluntária 1).

Acho que é fundamental. É fundamental, quanto mais rápido chegar mais rápido nós conseguimos analisar e ajudar o órgão a fazer a correção.” (Voluntária 2).

Nessa mesma linha de entendimento, podemos perceber que obter e divulgar a diversidade de informações públicas, com transparência e fidedignidade é uma condição necessária para o bom desempenho do controle social e a efetividade dos mecanismos de *accountability* (SCHOMMER; MORAES, 2010, p.306).

Uma decorrência destas constatações é que para atender à crescente demanda informacional observada tanto no caso do OP quanto da Rede OSB garantindo a qualidade do processo de *accountability*, uma das necessidades é garantir que a estrutura responsável pela geração, gestão e disponibilização das informações possua a robustez suficiente para atender não somente às exigências legais de prestação contas, mas também desempenhar as funções que eventualmente possuam maior relevância para o exercício das atividades desenvolvidas no âmbito das iniciativas de participação popular.

5.5 A RELEVÂNCIA DAS FUNÇÕES DE CONTROLADORIA

Nesta seção apresentaremos a etapa final da pesquisa: a questão sobre a relevância das funções de controladoria na administração pública para o exercício das atividades dos Observatórios Sociais. O levantamento junto aos Observatórios Sociais da Rede OSB será combinado com elementos da pesquisa participante, com as informações contidas nos documentos consultados, entrevistas realizadas e trabalhos de pesquisa consultados.

O levantamento foi realizado entre os meses de maio e agosto de 2017 e consistiu no envio de mensagem para os Observatórios. Visando aumentar as chances de obter resposta e afastar suspeitas acerca da procedência da mensagem enviada, a pesquisa contou com o apoio da equipe técnica do OSB, a qual recebeu a mensagem e reenviou para todos os Observatórios que ainda não tinham respondido à primeira tentativa.

A mensagem enviada continha uma breve apresentação do pesquisador e uma também breve explicação sobre a pesquisa e seus objetivos e continha um *link* que direcionava o respondente para um formulário disponibilizado no “*Google formulários*”. O questionário apresentava a forma descrita no Capítulo 1, na seção que trata dos aspectos metodológicos. Um Quadro contendo todas as respostas dadas pelos Observatórios pode ser consultada no Anexo 3.

Obtivemos ao todo 54 respondentes, amostra que representa aproximadamente 54% da população de 99 Observatórios da Rede OSB. As 5 regiões do Brasil estão representadas pelos Observatórios de 13 estados que participaram do levantamento. A distribuição dos Observatórios respondentes por região e por estado aproxima-se daquela observada para a população dos Observatórios (seção 1 deste capítulo), destacando-se na amostra, assim como na população, os estados do Paraná, Santa Catarina e São Paulo. No que tange às regiões, à semelhança da população, a amostra possui predomínio da região Sul, com 31 respondentes (61% da amostra), seguida pelas regiões Sudeste (11 respondentes), Centro-Oeste (5), Norte (3) e Nordeste (2).

Os Observatórios que responderam ao levantamento são os abaixo relacionados:

Quadro 7 – Observatórios que responderam ao levantamento.

| Região | Observatórios (por Estado) | Região | Observatórios (por Estado) |
|--------|----------------------------|--------------|----------------------------|
| SUL | PR | SUDESTE | MG |
| | Araucária | | Paracatu |
| | Assis Chateaubriand | | Uberlândia |
| | Cascavel | | RJ |
| | Castro | | Teresópolis |
| | Cianorte | | SP |
| | Curitiba | | Jacareí |
| | Foz do Iguaçu | | Jundiaí |
| | Guarapuava | | Lins |
| | Irati | | Ourinhos |
| | Londrina | | São José dos Campos |
| | Mandaguari | | São Paulo |
| | Marechal Cândido Rondon | | Sorocaba |
| | Medianeira | | Taubaté |
| | Morretes | CENTRO-OESTE | DF |
| | Nova Esperança | | Brasília |
| | Paranavai | | GO |
| | Toledo | | Goiânia |
| | RS | | MT |
| | Bento Gonçalves | | Cáceres |
| | Caxias do Sul | | Cuiabá |
| | Erechim | | MS |
| | Guaíba | | Campo Grande |
| | Novo Hamburgo | NORTE | PA |

| | | | |
|--|---------------|----------|------------------------|
| | Porto Alegre | | Belém |
| | Santa Maria | | TO |
| | SC | | Araguaína |
| | Blumenau | | Palmas |
| | Caçador | | BA |
| | Chapécó | NORDESTE | Barreiras |
| | Concórdia | | Santo Antônio do Jesus |
| | Criciúma | | |
| | Florianópolis | | |
| | Lages | | |
| | Rio do Sul | | |
| | Xaxim | | |

Fonte: elaborado pelo autor (2017).

De forma resumida, a relevância das funções de controladoria foi avaliada pelos Observatórios da forma como segue:

Quadro 8 – Quadro resumo da relevância das funções de controladoria - levantamento.

| Funções | 4 - Extremamente relevante | | 3 - Muito relevante | | 2 - Pouco relevante | | 1 - Completamente irrelevante | |
|-------------------------------|----------------------------|------------|---------------------|------------|---------------------|------------|-------------------------------|------------|
| | frequência | percentual | frequência | percentual | frequência | percentual | frequência | percentual |
| Contábil | 32 | 59% | 19 | 35% | 3 | 6% | 0 | 0 |
| Gerencial-estratégica | 29 | 54% | 22 | 41% | 3 | 6% | 0 | 0 |
| Custos | 36 | 67% | 15 | 28% | 2 | 4% | 1 | 2% |
| Tributária | 30 | 56% | 19 | 35% | 5 | 9% | 0 | 0 |
| Proteção e controle de ativos | 21 | 39% | 26 | 48% | 6 | 11% | 1 | 2% |
| Controle interno | 34 | 63% | 18 | 33% | 1 | 2% | 1 | 2% |
| Controle de riscos | 27 | 50% | 21 | 39% | 5 | 9% | 1 | 2% |
| Gestão da informação | 35 | 65% | 18 | 33% | 1 | 2% | 0 | 0 |
| Auditoria Interna | 31 | 57% | 19 | 35% | 4 | 7% | 0 | 0 |

Fonte: elaborado pelo autor (2017).

Do quadro acima é possível perceber que, com exceção da função “Proteção e Controle de Ativos”, todas as demais foram consideradas extremamente relevantes por mais

de 50% dos Observatórios com destaque para a função “Custos”. Nenhuma das funções foi avaliada majoritariamente como pouco relevante ou completamente irrelevante.

Já com relação às avaliações feitas pelos entrevistados, temos o seguinte resumo:

Quadro 9 – Quadro resumo da relevância das funções de controladoria - entrevistas.

| Funções de Controladoria | Presidente OSPOA | Coordenadora OSPOA | Voluntária 1 | Voluntária 2 |
|---------------------------------|-------------------------|---------------------------|---------------------|---------------------|
| CONTÁBIL | 4 | 4 | 3 | 4 |
| GERENCIAL-ESTRATÉGICA | 2 | 3 | 1 | 1 |
| CUSTOS | 4 | 4 | 3 | 3 |
| TRIBUTÁRIA | 1 | 3 | 2 | 1 |
| PROTEÇÃO E CONTROLE DE ATIVOS | 4 | 3 | 1 | 1 |
| CONTROLE INTERNO | 4 | 4 | 3 | 3 |
| CONTROLE DE RISCOS | 3 | 3 | 1 | 4 |
| GESTÃO DA INFORMAÇÃO | 4 | 4 | 4 | 4 |
| AUDITORIA INTERNA | 4 | 3 | 2 | 3 |

Fonte: elaborado pelo autor (2017).

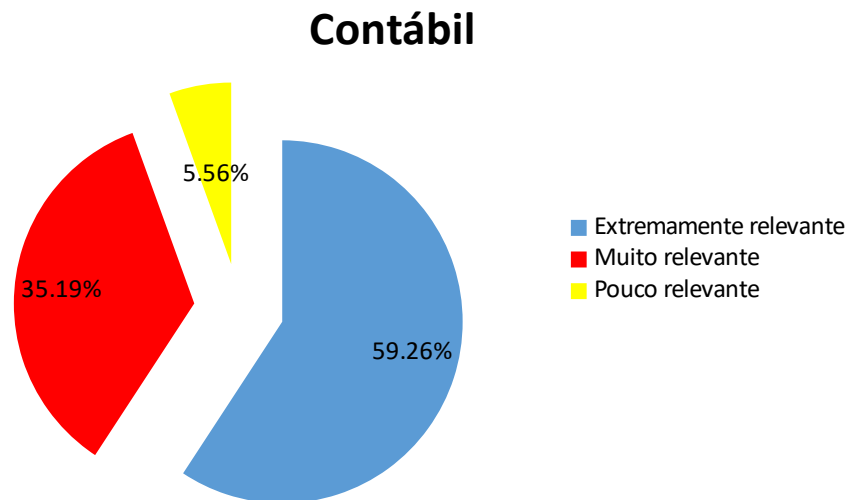
Examinando as respostas dos entrevistados, somente a função “Gestão da Informação” obteve todas as avaliações com grau 4 e nenhuma função obteve quatro avaliações com grau 1. Percebe-se também que as funções “Proteção e Controle Ativos”, “Gerencial-estratégica” e “Tributária” obtiveram as menores avaliações.

Passaremos agora à análise de cada uma das funções de controladoria isoladamente, visando verificar se foram encontrados outros elementos que corroborem ou contrariem os resultados do levantamento.

5.6 FUNÇÃO CONTÁBIL

A função Contábil foi avaliada como extremamente relevante por 32 Observatórios, representando 59% da amostra. Tal função não foi avaliada como completamente irrelevante por nenhum Observatório. Três dos quatro entrevistados atribuíram grau 4 para a função Contábil e apenas a voluntária 1 atribuiu grau 3 – “muito relevante” para esta função.

Gráfico 1 – Avaliação da função Contábil.



Fonte: elaborado pelo autor (2017)

A relevância desta função pode ser compreendida pelo que consta em sua definição: “[...] atender aos agentes de mercado (stakeholders) em suas demandas informacionais.” (BORINELLI, 2006, p.135). A atividade, considerando a forma de atuação dos Observatórios, apresenta-se como vital para o desempenho das atividades da Rede OSB.

A relevância da função Contábil pode ser observada nos casos em que os Observatórios demandaram informações a respeito dos valores registrados de determinadas despesas públicas, tal como as multas e indenizações, ou os valores empenhados, liquidados e pagos às empresas responsáveis por obras e serviços. A relevância da função Contábil é confirmada por Peres (2017). Baptistucci (2011) apresenta elementos que confirmam a relevância desta função ao mostrar que o OS Maringá demandou da prefeitura a disponibilização de informações contábeis no portal da transparência: execução do orçamento, notas de empenho, ingressos de receitas e pagamentos de despesas, extratos bancários e outras informações relativas aos gastos com folha de pagamento do funcionalismo. O trabalho de

Aguiar (2014) apresenta o fluxo de trabalho da Rede OSB no acompanhamento das entregas dos bens adquiridos pelas Prefeituras. Entre as informações que os voluntários devem obter estão àquelas relacionadas às notas de empenho, notas fiscais dos fornecedores, registros das entradas dos bens e produtos nos estoques e registros dos pagamentos.

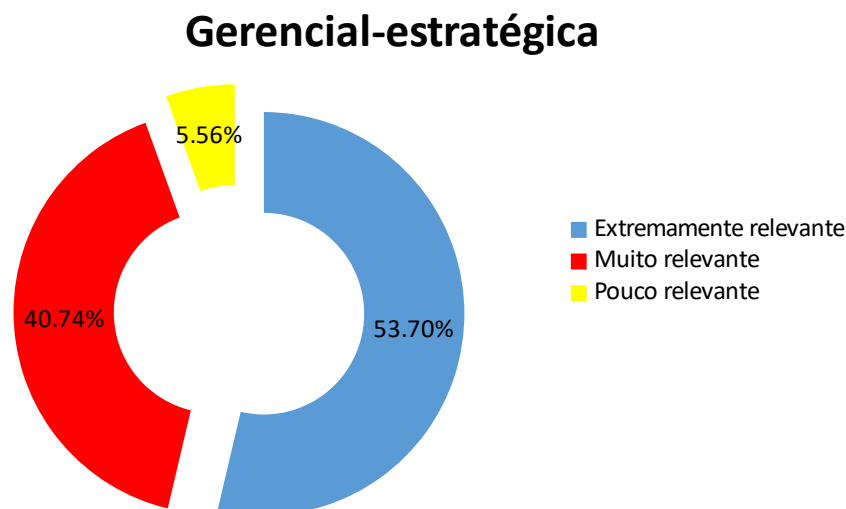
O OS Lajeado utiliza maciçamente informações contábeis para alimentar um sistema que procura montar um painel com indicadores sobre o desempenho das diversas Prefeituras. O sistema busca informações a respeito das receitas, despesas e da execução orçamentária dos municípios para construir seus indicadores.

Por fim, ainda podemos perceber a relevância desta função em sua própria essência, dado que ela consiste em fonte de informação primária, fruto do registro dos atos e fatos que alteram a situação patrimonial de uma entidade, ou seja, a informação contábil contém a maior parcela dos registros que são objeto de monitoramento e fiscalização por parte dos Observatórios Sociais.

5.7 FUNÇÃO GERENCIAL-ESTRATÉGICA

Esta segunda função foi avaliada como extremamente relevante por 29 Observatórios e, igualmente à anterior, nenhum deles a avaliou como completamente irrelevante. Dentre os entrevistados, nenhum atribuiu grau 4 para esta função. Ela obteve uma avaliação com grau 3, uma com grau 2 e duas com o menor grau 1 (completamente irrelevante).

Gráfico 2 – Avaliação da função Gerencial-estratégica.



Fonte: elaborado pelo autor (2017).

Esta função está relacionada às atividades de participar do processo de elaboração do planejamento e do orçamento, assessorando a direção mediante o fornecimento de informações internas e externas à organização. Também estão incluídas as atividades de acompanhamento da execução das metas estabelecidas no planejamento, bem como o controle dos processos e o assessoramento no processo de correção das falhas além da avaliação de desempenho operacional e econômico, dentre outros.

À primeira vista, em que pese o resultado do levantamento, tal função não se apresentaria, de forma direta, relevante para o exercício das atividades dos Observatórios, pois aparenta ter um caráter operacional, voltado para o atendimento de demandas internas dos órgãos públicos. Mas, os Observatórios desempenham atividades relacionadas ao processo de deliberação das peças orçamentárias. Outro ponto que pode ter contribuído para a avaliação é a importância dada à transparência, devido à natureza das operações demandarem muitas informações. Talvez resida aí a percepção de que a inexistência desta função possa eventualmente causar prejuízos à atuação dos Observatórios.

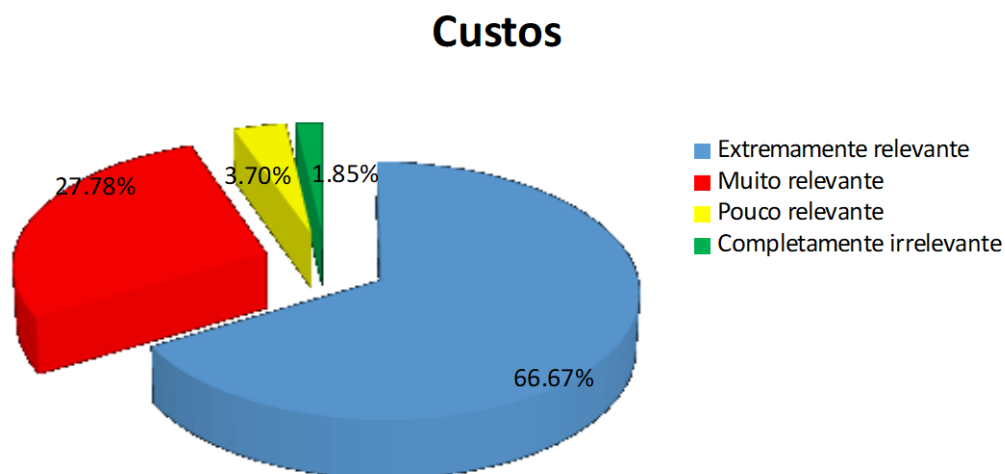
Há muitos trabalhos desenvolvidos pelos Observatórios que avaliam ou fiscalizam determinados processos (como, por exemplo, o acompanhamento de um processo licitatório ou da execução de um determinado serviço ou obra) e que eventualmente encontram situações passíveis de melhoria. Na pesquisa participante não apareceram elementos que apontem de forma direta a relevância dessa função.

Ressalta-se que devido ao fato de alguns trabalhos desenvolvidos pelos voluntários consistirem em atividades relacionadas à elaboração das peças orçamentárias, o acompanhamento de processos com a possibilidade de encontrar situações passíveis de melhoria e também algumas ações que visam avaliar o desempenho da gestão pública, não se pode negar que caso os órgãos de controle interno desempenhem a função gerencial-estratégica, certamente haverá impacto positivo na qualidade e tempestividade das informações.

5.8 FUNÇÃO CUSTOS

A primeira que recebeu uma avaliação grau 1 – “completamente irrelevante”, dada pelo OS Xaxim, responsável pelas três avaliações de mesmo grau encontradas em outras funções, porém esta função recebeu 36 avaliações com grau 4 – “extremamente relevante” e foi a função melhor avaliada dentre todas.

Gráfico 3 – Avaliação da função Custos.



Fonte: elaborado pelo autor (2017).

Nas entrevistas esta função também foi bem avaliada, recebendo duas notas 4 e duas notas 3. Sua relevância pode ser observada quando verificamos o teor de algumas demandas dos Observatórios, por exemplo, a OSPOA solicitou informações relativas aos custos relacionados às escolas do município, ou ainda, no decorrer do acompanhamento de uma licitação, solicitou os valores gastos nas aquisições anteriores de determinados bens ou produtos visando compará-los com os preços de mercado ou os preços praticados por outros órgãos públicos.

Temos ainda o exemplo do OS Blumenau que conseguiu, mediante sua participação no Comitê de Transparência da cidade, que fosse implantado sistema de custeio da energia elétrica das unidades administrativas da Prefeitura e a respectiva disponibilização destes dados no portal da transparência.

Pode-se mencionar o trabalho de acompanhamento dos custos da Câmara de Vereadores de Maringá, o qual está em um estágio incipiente no OSPOA, mas já demanda informações relacionadas aos gastos com diárias, folha de pagamento e cargos em comissão.

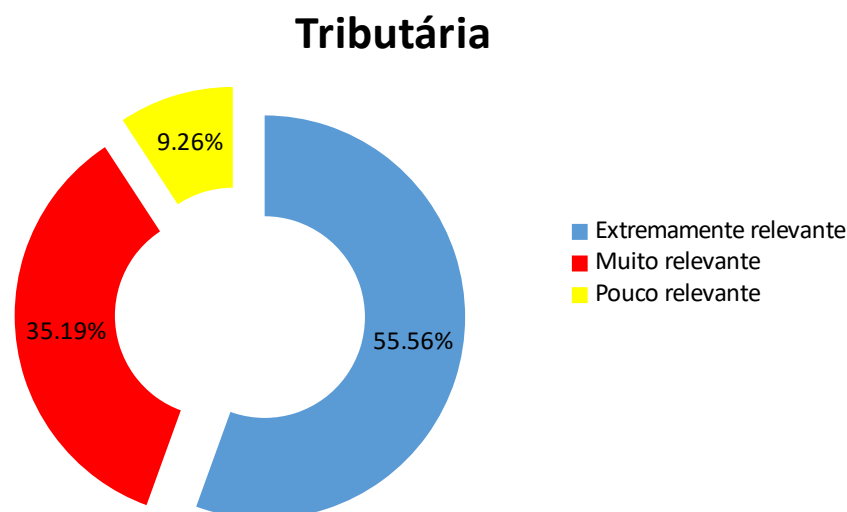
Outro trabalho que mostra a relevância desta função é o caso da criação do almoxarifado central no município de São Caetano do Sul. Depois de implantado, foi possível controlar o consumo dos produtos estocados, contribuindo para o registro e a apropriação dos custos decorrentes de tal consumo.

A função Custos apresenta relevância por ser decorrente da utilização gerencial das informações contábeis e como tal, fornecer subsídios para diversas ações, tanto do 1º eixo (Gestão Pública), quanto nos eixos 3º e 4º (Ambiente de Negócios e Transparência).

5.9 FUNÇÃO TRIBUTÁRIA

A função Tributária também obteve boa avaliação. A maioria dos Observatórios avaliou-a como extremamente relevante (30 respondentes). Os entrevistados atribuíram a esta função as mesmas avaliações que deram à função Gerencial-estratégica, ou seja, recebeu duas avaliações com grau 1 – “completamente irrelevante”.

Gráfico 4 – Avaliação da função Tributária.



Fonte: elaborado pelo autor (2017).

Essa função, assim como a “Gerencial-estratégica” aparenta ter um caráter mais operacional. Entre suas atribuições está “[...] atender às obrigações legais, fiscais e acessórias previstas em leis e normas tributárias, o que significa registrar, apurar e controlar impostos, tributos e contribuições” (BORINELLI, 2006, p.137). É uma função voltada para o cumprimento de obrigações decorrentes da atividade da entidade e não demonstra, à primeira vista, relevância direta para a atuação dos Observatórios.

Algumas hipóteses poderiam explicar isto. Uma possível confusão entre atribuições desta função e o interesse que os Observatórios eventualmente possam ter em receber informações ou em desempenhar atividades relacionadas às receitas de seus municípios, as

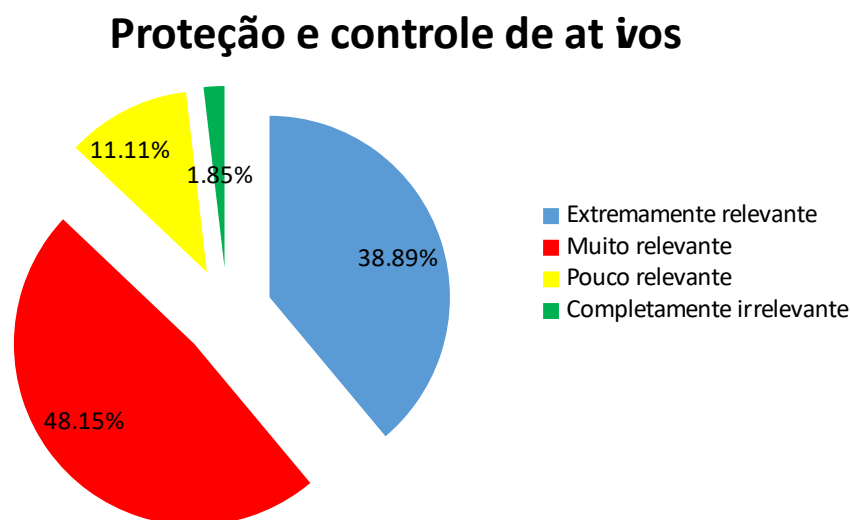
quais se constituem basicamente de tributos. Corrobora com essa hipótese o fato de um dos eixos de atuação da Rede OSB ser a Cidadania Fiscal, cujos objetivos são promover o debate sobre assuntos de matéria tributária e ampliar a cidadania mediante a discussão da importância socioeconômica dos impostos.

Outra hipótese seria o fato de os Observatórios demandarem muitas informações (e os processos de participação promovem o aumento desta demanda devido à ampliação dos interesses informacionais das pessoas). Eventualmente, em virtude da importância da transparência e dos processos de prestação de contas, as informações geradas pela função Tributária podem ser do interesse dos OS para, entre outras, acompanhar os gastos relativos às obrigações fiscais.

5.10 FUNÇÃO PROTEÇÃO E CONTROLE DE ATIVOS

A função Proteção e Controle de Ativos também obteve boa avaliação, porém foi a única em que prevaleceu o grau 3 – “muito relevante”, com 26 respostas, seguido do grau 4 – “extremamente relevante”, com 21 ocorrências. A função obteve o maior número de avaliações grau 2 – “pouco relevante” (6 respostas) e também integra o rol das funções que obtiveram avaliação grau 1 do Observatório de Xaxim. As opiniões dos entrevistados apresentaram variação semelhante à observada no levantamento. Um dos entrevistados atribuiu grau 4 à relevância desta função, outro atribuiu grau 3 e dois deles atribuíram grau 1.

Gráfico 5 – Avaliação da função Proteção e Controle de Ativos.



Fonte: elaborado pelo autor (2017)

Esta função possui entre suas atribuições, as atividades relacionadas aos seguros e à segurança dos bens patrimoniais das entidades, bem como o registro e controle deles.

As avaliações podem ser explicadas em parte devido às primeiras atividades atribuídas a esta função, relacionadas aos seguros e segurança dos bens patrimoniais dos órgãos públicos, que têm pouco reflexo nas atividades dos Observatórios. Por outro lado, o registro e o controle dos bens patrimoniais apresentam notável relevância, pelas informações a respeito dos bens patrimoniais, tais como dados relativos aos prédios e à frota dos órgãos públicos.

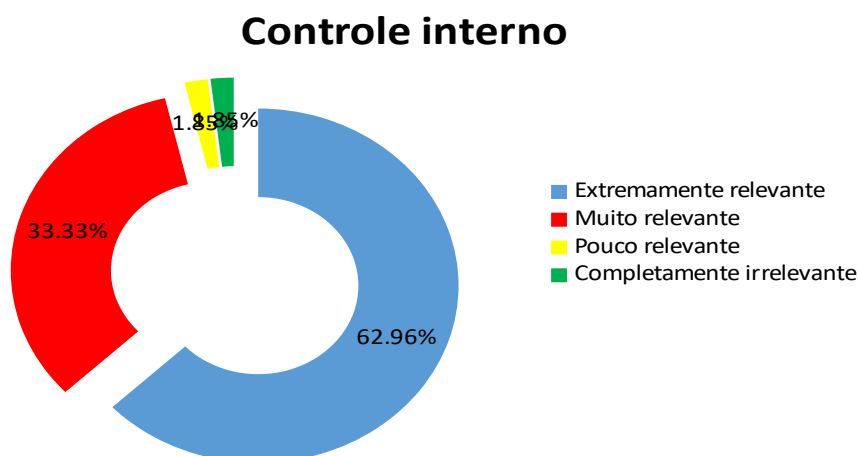
É necessário esclarecer que bens patrimoniais são os que constam registrados no Ativo dos órgãos públicos, dentre eles os estoques e saldos bancários, por exemplo, alvo de demandas e acompanhamento em diversas ações promovidas pelos Observatórios.

Devemos lembrar também que sem o registro da aquisição de um bem, não é possível realizar seu pagamento, ou seja, sem os respectivos registros dos ingressos dos bens não haverá informações sobre os pagamentos realizados, os quais também são objeto de acompanhamento em algumas ações dos Observatórios.

5.11 FUNÇÃO CONTROLE INTERNO

A função que leva o nome estabelecido nos textos constitucionais foi a terceira melhor avaliada na opinião dos Observatórios Sociais, obtendo 34 respostas atribuindo o grau 4, perdendo apenas para as funções “Custos” e “Gestão da Informação”. Os entrevistados também a avaliaram positivamente esta função, a qual recebeu com duas avaliações do grau 4 e duas do grau 3.

Gráfico 6 – Avaliação da função Controle Interno.



Fonte: elaborado pelo autor (2017).

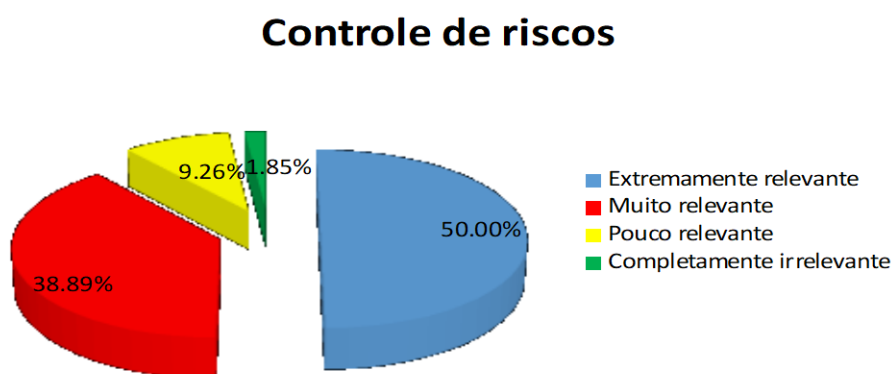
Esta função já foi objeto de revisão, é um dos termos que mais aparece nos textos sobre Controle, tanto na esfera pública quanto privada. Suas atribuições são, entre outras, garantir a aderência dos processos das organizações às normas de forma a evitar a ocorrência de impropriedades (erros, falhas, omissões ou fraudes), bem como gerar dados acerca da conformidade do que foi feito se comparado ao esperado possibilitando a geração de informações corretas e tempestivas é possível compreender os motivos da avaliação positiva.

No campo das ações desenvolvidas pelos Observatórios, considerando que uma de suas premissas é o combate à corrupção e considerando também a grande importância da correção e da tempestividade das informações para o desenvolvimento da maioria dos trabalhos da Rede OSB (e das iniciativas de participação em geral), percebe-se que a função Controle Interno possui, de fato, extrema relevância para exercício das atividades dos Observatórios.

5.12 FUNÇÃO CONTROLE DE RISCOS

Esta função recebeu o segundo menor número de avaliações com grau 4, foram 27, porém ainda assim obteve avaliação positiva se observada a distribuição das frequências das respostas. Os entrevistados também apresentaram avaliações positivas. Foram duas respostas com grau 3 as outras duas dividiram-se entre os graus 4 e 1.

Gráfico 7 – Avaliação da função Controle de Riscos.



Fonte: elaborado pelo autor (2017).

Borinelli (2006, p.137) a define pelas atividades de “[...] identificar, mensurar, analisar, avaliar, divulgar e controlar os diversos riscos envolvidos no negócio, bem como seus possíveis efeitos.”. Apresenta um caráter mais voltado para a própria instituição e não

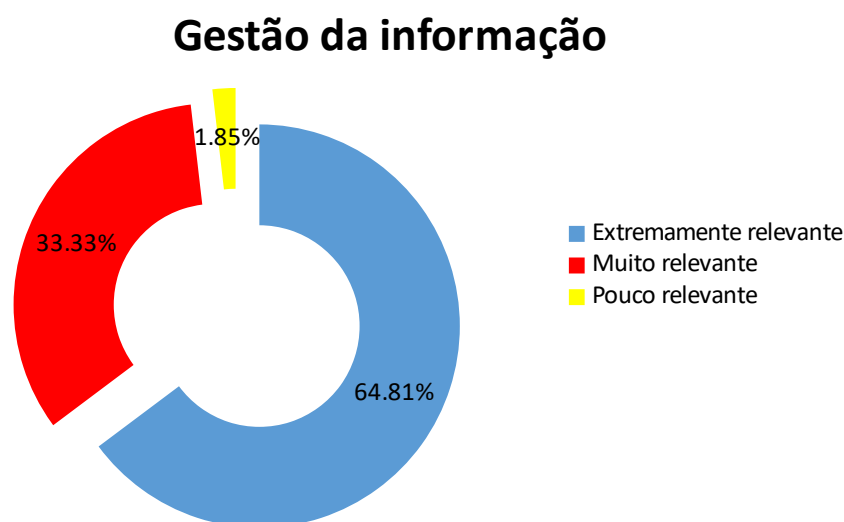
denota, de forma clara, uma vinculação com as atividades dos Observatórios a ponto de justificar o reconhecimento da “extrema relevância” desta função.

Um dos possíveis motivos para a boa avaliação pode residir no fato de que a Rede OSB apresenta em suas diretrizes de atuação o combate à corrupção e, dessa forma, as atividades de controle e gestão de riscos seriam de grande valia. Mas, somente se as informações geradas por tal função estivessem ao acesso da população permitindo sua utilização na fiscalização e monitoramento da gestão pública.

5.13 FUNÇÃO GESTÃO DA INFORMAÇÃO

A penúltima função foi a que recebeu a segunda maior quantidade de avaliações com grau 4, sendo 35 ao todo. Quando consideramos a soma das avaliações com os graus 4 e 3, esta função foi a que obteve a maior quantidade de respostas, totalizando 53 dentre os 54 Observatórios que participaram do levantamento. A avaliação desta função também foi muito positiva na opinião dos entrevistados. Foi a única que recebeu todas as quatro avaliações com grau máximo, evidenciando sua extrema relevância para os Observatórios.

Gráfico 8 – Avaliação da função Gestão da Informação.



Fonte: elaborado pelo autor (2017).

Suas atribuições são, dentre outras, a implementação e gestão dos sistemas informacionais, bem como a gestão das informações de cunho contábil, econômico, financeiro e patrimonial. Pela sua natureza, é possível perceber que ela é intrínseca ao processo de

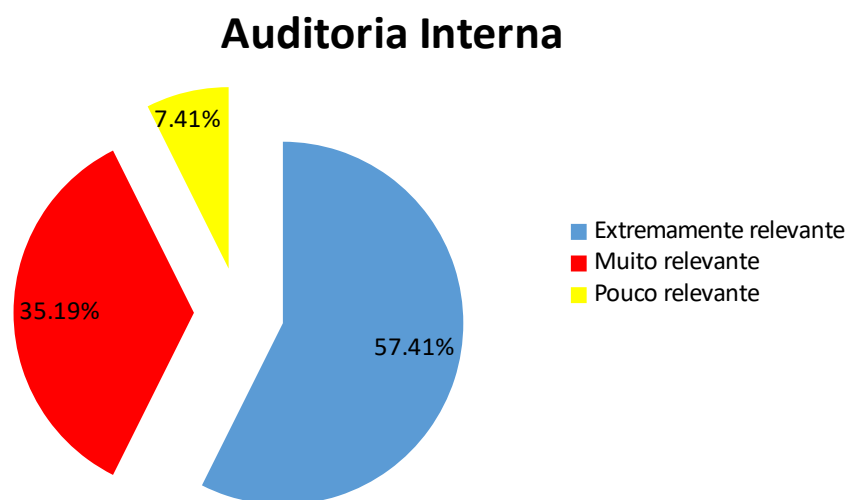
controle como um todo sendo impensável conceber qualquer tentativa de gestão da coisa pública sem o cuidado necessário com as informações.

Não é possível supor que os Observatórios tenham êxito ou a população tenha algum nível de controle sobre a administração pública (quando consideradas também as demais iniciativas de participação) sem que haja informações disponíveis, as quais são fruto do processo modelagem dos sistemas informacionais e do registro, gestão e disponibilização ao público. Ao longo deste capítulo foram apresentadas diversas práticas dos Observatórios que demandaram informações do Poder Público, as quais não teriam as mínimas condições de execução sem que os órgãos públicos possuíssem tais informações de forma estruturada.

5.14 FUNÇÃO AUDITORIA INTERNA

A última função recebeu avaliação boa por parte dos Observatórios, pois 31 deles atribuíram grau 4 a ela. Nenhum Observatório atribuiu grau 1. A opinião dos entrevistados também foi positiva. A função “Auditoria Interna” recebeu deles um grau 4, dois graus 3 e mais um grau 2.

Gráfico 9 – Avaliação da função Auditoria Interna.



Fonte: elaborado pelo autor (2017).

No que tange às ações dos Observatórios, apenas numa situação onde foi possível encontrar elementos que reforcem a boa avaliação desta função: o OSPOA enviou ofício solicitando os Relatórios de Auditoria emitidos pela Controladoria Geral do Município.

Porém, ironia do destino, esta foi uma das ações nas quais o poder público municipal não colaborou com o controle social, pois o acesso aos documentos foi negado sob a justificativa de que teriam caráter interno e não podendo ser disponibilizados.

Ainda que os Observatórios enfatizem o controle preventivo e dado que as atividades de Auditoria são constituídas majoritariamente pelo controle subsequente, é possível perceber a relevância desta função. As informações produzidas por ela são material para aprendizado dos voluntários, e ferramentas para que os Observatórios verifiquem apontamentos por parte da Auditoria. Nesse sentido, os Observatórios poderiam atuar verificando se os problemas detectados pela Auditoria Interna teriam sido solucionados pelos gestores.

5.15 CONSIDERAÇÕES SOBRE A REDE OSB

Ao longo deste Capítulo pudemos verificar que a Rede OSB é composta pelo OSB e pelos Observatórios, sendo o OSB a entidade responsável por coordenar a atuação dos Observatórios, dando suporte e definindo o padrão de atuação deles. Ele também tem como atribuição o auxílio no processo de criação de novos Observatórios.

Essa entidade é dirigida por pessoas que fazem parte de algum dos Observatórios que compõem a Rede e sua manutenção é custeada pelas doações das entidades mantenedoras e pelas contribuições dos Observatórios, destacando-se dentre os mantenedores entidades representativas empresariais, contando ainda com o apoio institucional de diversas entidades tanto do ramo privado quanto público, sejam de nível federal quanto estadual.

Quanto aos Observatórios, contam em número superior a cem, distribuídos em pelo menos 16 estados de todas as cinco regiões, porém com distribuição muito heterogênea, concentrando o maior número deles na Região Sul sendo o estado do Paraná, onde nasceu a iniciativa, o que conta com a maior quantidade de OS instalados.

Os Observatórios são entidades com personalidade jurídica própria, constituídos em forma de associação. São seus associados pessoas físicas e jurídicas e sua fonte de recursos é exclusivamente privada com predominância das contribuições de pessoas jurídicas, destacando-se entidades associativas empresarias e sindicatos. As pessoas físicas que participam dos Observatórios atuam basicamente como voluntários, desempenhando as suas atividades finalísticas, divididas em 4 eixos, com predominância das atividades de monitoramento e fiscalização da gestão pública por meio do acompanhamento dos processos

de licitação e da execução dos respectivos contratos. O segundo eixo mais desenvolvido é o relacionado às ações de cidadania fiscal.

Em virtude do porte da Capital gaúcha, do tamanho da sua estrutura burocrática e do volume de recursos envolvidos em seu orçamento, o OS Porto Alegre apresenta um número proporcionalmente reduzido de voluntários se comparado com outros Observatórios. Seus voluntários são oriundos das mais diversas origens, dentre elas cidadãos aposentados, servidores públicos, empregados privados e estudantes universitários.

A atuação dos Observatórios tem foco preventivo, visando participar da gestão pública durante o processo de execução das políticas públicas. Ao detectar situações que demandam maiores esclarecimentos, os OS encaminham seus questionamentos à Administração Pública (tanto Poder Legislativo quanto Executivo e deste, tanto a Administração Direta quanto a Indireta). Caso o OS não obtenha sucesso no acesso às informações requeridas ou caso constate a existência de alguma irregularidade, o caso é levado às instâncias de controle externo e investigação (MP, MPTCE e TCE).

Os resultados de suas ações são apresentados quadrimestralmente à sociedade por meio de audiências públicas de prestação de contas, que no caso do OSPOA, têm ocorrido na Câmara de Vereadores.

A atuação dos Observatórios tem contribuído para a geração de economia de valores expressivos, embora nem toda a ação necessariamente possa ser medida ou avaliada em função da economia que gera, por tratar-se de atividades com foco preventivo, do qual nem sempre se pode ter uma dimensão exata do alcance.

A atuação dos OS, assim como verificado em outras iniciativas de participação, também sofre restrições e dificuldades, das quais destacamos a carência de recursos humanos e financeiros, resistência à sua atuação imposta pelo Poder Público, qualidade da informação aquém do desejado, em especial quanto à confiabilidade e a tempestividade das informações fornecidas aos OS.

Comparativamente, há pontos em comum entre o OP e a Rede OSB, dos quais se destaca que ambas as entidades são promotoras do aumento da participação da população na Administração Pública, porém internamente se organizam por meio representativo, o que talvez possa ser explicado pelas dificuldades de se adotar democracia participativa dentro de organizações de grandes proporções.

Também há pontos onde OP e OSB divergem, em especial no que diz respeito à forma como cada iniciativa busca legitimar sua ação. Enquanto o OP apresentava-se como uma

ferramenta de abertura do processo decisório sobre a alocação de verbas do orçamento ao maior número de pessoas, indistintamente de sua origem ou vinculação associativa, a Rede OSB e os Observatórios concentram sua base de legitimação na articulação de parceiras com entidades públicas e privadas, possivelmente dada sua necessidade de angariar apoio institucional e de obtenção de recursos para custear suas atividades, as quais, no caso do OP, são sustentadas pelos cofres municipais.

Outra divergência entre as atuações das duas entidades está no fato do OP buscar constantemente manter a independência da sua atuação em relação ao patrocinador, no caso o Poder Executivo Municipal. Pelo lado da Rede OSB, o que se constatou é o esforço para demonstrar um perfil mais técnico em sua atuação, buscando assemelhar-se à conduta exigida de uma equipe de Auditoria, a qual deve manter independência do órgão auditado, no caso dos Observatórios, a independência buscada é com relação ao Poder Público Municipal, do qual é vedado o recebimento de valores.

Tanto na atuação do OP quanto da Rede OSB, por meio de seus Observatórios, percebeu-se a ocorrência do fenômeno da ampliação dos interesses e questionamentos das pessoas que participaram destas iniciativas. As pessoas vão aumentando seu grau de interesse em assuntos correlatos à sua esfera de atuação participativa. Tanto no OP quanto no OSB, os participantes não limitaram suas ações àquelas inicialmente oferecidas como alternativa de participação. No primeiro os cidadãos desejaram expandir o debate para as verbas de custeio e para as fontes de financiamento do município. No segundo caso, há exemplo de ações na área de participação no debate do plano plurianual, na criação de Conselhos Gestores de Transparência e Controle Social, no envio de projetos de Lei Popular, entre outras que às vezes sequer pertencem a algum dos 4 eixos de atuação.

Esse fenômeno natural de expansão dos interesses das pessoas, verificado no âmbito das iniciativas de participação popular, e as dificuldades enfrentadas por tais iniciativas representam uma enorme responsabilidade para as pessoas e entidades que assumiram o compromisso de conduzir os rumos da Rede OSB, pois elas devem manter sempre presentes as questões tão debatidas quando se fala sobre controle social e democracia participativa.

No que tange à problemática desta pesquisa, ressalta-se ainda a necessidade de que tais pessoas e entidades envidem esforços para garantir que o Poder Público adote as medidas necessárias para disponibilizar uma estrutura que garanta a qualidade do processo de *accountability*, em constante processo de ampliação da transparência, não somente

quantitativa, mas, principalmente, qualitativa visando assegurar a confiabilidade e tempestividade das informações.

Nesse sentido, dado que é papel da Controladoria garantir a qualidade da informação, foi elaborado levantamento junto aos Observatórios da Rede OSB para, conjuntamente com elementos encontrados na pesquisa participante, verificar se e o quanto as funções de Controladoria são relevantes para as atividades desempenhadas pelos Observatórios.

O levantamento contou com a participação de 54 Observatórios de todas as regiões do Brasil (13 Estados), porém com distribuição bastante heterogênea, em condições quase idênticas às verificadas na população pesquisada.

De todas as funções de Controladoria que fizeram parte do questionário apresentado aos Observatórios, apenas a função “Proteção e Controle de Ativos” não atingiu o mínimo de 50%, das respostas com grau máximo (4 – Extremamente relevante), totalizando 39% das respostas com tal nível de avaliação (21 Observatórios de 54 respondentes). Por outro lado, todas as funções obtiveram pelo menos 87% de avaliação “Extremamente relevante” ou “Muito relevante”, conforme ranqueadas no quadro abaixo:

Quadro 10 – Ranking das funções de Controladoria de acordo com o levantamento.

| | | 4 - Extr. relevante | | | | 4 - Extr. relevante | | 3 - Muito relevante | | SOMA | |
|---------|-------------------------------|---------------------|-----|---------|-------------------------------|---------------------|-----|---------------------|-----|-------|-----|
| Posição | Funções | freq. | % | Posição | Funções | freq. | % | freq. | % | freq. | % |
| 1 | Custos | 36 | 67% | 1 | Gestão da informação | 35 | 65% | 18 | 33% | 53 | 98% |
| 2 | Gestão da informação | 35 | 65% | 2 | Controle interno | 34 | 63% | 18 | 33% | 52 | 96% |
| 3 | Controle interno | 34 | 63% | 3 | Custos | 36 | 67% | 15 | 28% | 51 | 94% |
| 4 | Contábil | 32 | 59% | 4 | Contábil | 32 | 59% | 19 | 35% | 51 | 94% |
| 5 | Auditoria Interna | 31 | 57% | 5 | Gerencial-estratégica | 29 | 54% | 22 | 41% | 51 | 94% |
| 6 | Tributária | 30 | 56% | 6 | Auditoria Interna | 31 | 57% | 19 | 35% | 50 | 93% |
| 7 | Gerencial-estratégica | 29 | 54% | 7 | Tributária | 30 | 56% | 19 | 35% | 49 | 91% |
| 8 | Controle de riscos | 27 | 50% | 8 | Controle de riscos | 27 | 50% | 21 | 39% | 48 | 89% |
| 9 | Proteção e controle de ativos | 21 | 39% | 9 | Proteção e controle de ativos | 21 | 39% | 26 | 48% | 47 | 87% |

Fonte: elaborado pelo autor (2017).

Além do levantamento, a relevância das funções de Controladoria também foi objeto de questionamento nas entrevistas realizadas durante a pesquisa participante. Os entrevistados opinaram que, coincidentemente ao apontado no levantamento, as quatro funções mais relevantes para as atividades desenvolvidas pelos Observatórios são “Gestão da Informação”, “Contábil”, “Custos” e Controle Interno”. Aqui, a função “Proteção e Controle de Ativos” não foi a que recebeu a menor avaliação, ficando à frente das funções “Gerencial-estratégica” e “Tributária”, como pode-se observar no quadro abaixo que apresenta as funções de controladoria ranqueadas a partir das avaliações dos entrevistados:

Quadro 11 – Ranking das funções de Controladoria de acordo com as entrevistas.

| Funções de Controladoria | Presidente OSPOA | Coordenadora OSPOA | Voluntária 1 | Voluntária 2 | Soma |
|---------------------------------|-------------------------|---------------------------|---------------------|---------------------|-------------|
| GESTÃO DA INFORMAÇÃO | 4 | 4 | 4 | 4 | 16 |
| CONTÁBIL | 4 | 4 | 3 | 4 | 15 |
| CUSTOS | 4 | 4 | 3 | 3 | 14 |
| CONTROLE INTERNO | 4 | 4 | 3 | 3 | 14 |
| AUDITORIA INTERNA | 4 | 3 | 2 | 3 | 12 |
| CONTROLE DE RISCOS | 3 | 3 | 1 | 4 | 11 |
| PROTEÇÃO E CONTROLE DE ATIVOS | 4 | 3 | 1 | 1 | 9 |
| GERENCIAL-ESTRATÉGICA | 2 | 3 | 1 | 1 | 7 |
| TRIBUTÁRIA | 1 | 3 | 2 | 1 | 7 |

Fonte: elaborado pelo autor (2017).

Além da análise global das avaliações obtidas por meio do levantamento e das entrevistas, foram debatidos individualmente os resultados de cada função conjuntamente com uma análise de cunho mais qualitativo, baseada no estudo apresentado nas três primeiras seções deste capítulo, em especial na segunda, de onde foi possível destacar diversas ações promovidas pelos Observatórios nas quais constatou-se a relevância das funções sob análise.

Outro ponto que podemos ressaltar e que auxilia no processo de convalidar os graus atribuídos às funções tanto no levantamento quanto nas entrevistas é que, conforme apontado no Capítulo 2, as funções “Proteção e Controle de Ativos”, “Controle de Riscos” e “Auditoria Interna” não foram consenso entre os autores pesquisados e tais funções também ocupam a metade inferior dos quadros que as apresentam ranqueadas em ordem decrescente de notas atribuídas a tais funções.

Por fim, outros dois pontos que podem auxiliar a compreender os valores elevados atribuídos à relevância de tais funções são: 1 – o caráter abrangente da ação de controle e participação desenvolvida pelos Observatórios e 2 – o já debatido fenômeno da ampliação dos interesses das pessoas que participam de iniciativas de participação popular na gestão pública.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho foi uma pesquisa aplicada de natureza qualitativa e concepção exploratória com o objetivo de responder à questão “*quais atribuições da controladoria são relevantes para o exercício do controle social sobre a gestão pública?*”. Visando entender as relações entre controle interno e controle social e como os órgãos estatais de controle podem fomentar e auxiliar a participação popular na Administração Pública.

Tal questionamento surgiu por que o pesquisador atua no órgão de controle interno do Estado do RS, a CAGE, e como voluntário no OSPOA. A CAGE é o órgão de controle interno mais antigo do Brasil e compõe o seletor grupo dos órgãos de controle interno que desempenham a maior parcela das atividades de Controladoria previstas na literatura acadêmica tendo como funções institucionais, dentre outras, apoiar e estimular o exercício do controle social e promover ações com vista a assegurar a transparência das contas públicas, estimulando a participação da sociedade no exercício do controle social.

Já sob o espectro da atuação na citada ONG, a partir da vivência como voluntário e dirigente, constata-se a existência de obstáculos e limitações a esta iniciativa de participação popular o que motivou a investigar junto à rede que congrega o OSPOA como a minha atuação profissional pode cumprir os dispositivos legais acima citados, os quais determinam a promoção da transparência nas contas públicas e o fomento ao controle social.

Para que a participação explore todo o seu potencial transformador ela demanda, dentre outras, um desenho institucional que garanta a tempestividade e confiabilidade das informações, ou seja, é indispensável a existência de estrutura de governança na administração pública para solucionar conflitos entre as diferentes partes interessadas, em especial aquele gerado pela assimetria informacional, o qual exige transparência e *accountability*.

A principal ferramenta de governança para tal tarefa é a Controladoria, a qual tem como uma de suas funções exatamente a garantia da qualidade e tempestividade das informações, de forma que se pressupõe que parte dos obstáculos e dificuldades enfrentados pelas iniciativas de participação popular podem ser reduzidos mediante a adequação dos mecanismos de controle interno às necessidades do controle social.

Para enfrentar o desafio proposto nesta pesquisa atuou-se em quatro frentes: 1 – conceituação dos termos-chave existentes na legislação que trata do tema controle na administração pública, em especial as funções típicas de controladoria; 2 – pesquisa legal para

apresentar um panorama do sistema de controle interno brasileiro; 3 – estudo bibliográfico sobre o Orçamento Participativo para obter elementos para servirem de base para análise comparativa entre o OP e a Rede OSB e 4 – pesquisa participante e levantamento, a partir dos quais foi descrito o que é e como funciona a Rede OSB além de demonstrar se e o quanto as funções de controladoria são relevantes para o trabalho desenvolvido por tal entidade.

Na primeira parte, constatou-se que Controle Interno é compreendido como procedimentos e normas estabelecidas com caráter preventivo e informativo que visam a evitar a ocorrência de impropriedades e a partir daí possibilitar a geração de informações corretas e tempestivas que auxiliem o processo de gestão das organizações, que no âmbito da Administração Pública se traduzem nos preceitos legais de eficiência e eficácia.

A Auditoria, que pode ser externa ou interna (em que pese ambas terem a mesma finalidade), diferenciando-se a última por buscar um caráter mais preventivo para atender às necessidades de segurança informacional do corpo gerencial de forma mais ampla e profunda, pois está situada dentro da organização.

Já a Controladoria pode ser definida como um órgão administrativo contido na estrutura da organização e como uma área de conhecimento derivada da Contabilidade Gerencial, tendo caráter predominantemente preventivo, em especial na Administração Pública, dado que é função dos órgãos de controle interno a avaliação da eficiência e da eficácia da atuação governamental. Outro encargo da Controladoria é a responsabilidade pela veracidade das informações, fato que assume contorno mais visível na esfera pública, pois os órgãos de controle interno gerenciam os sistemas e processos de disponibilização de informações para a sociedade, residindo aí a preocupação com a responsabilidade sobre a tempestividade e confiabilidade das informações.

As funções da Controladoria variam de acordo com o porte, a complexidade das operações e a distribuição geográfica das unidades das organizações. Tal fato, quando consideradas as características da Administração Pública, exige que seus órgãos de controle interno atuem em todas as funções de Controladoria.

Na segunda frente, constatou-se que as normas constitucionais entendem que o controle interno é responsável por monitorar e fiscalizar a atuação da administração pública como um todo e auxiliar os governantes na tarefa de gestão dessas entidades, porém não estabelecem claramente quais são as funções dos órgãos de controle interno. O que foi observado tanto nos textos das Constituições estudadas quanto na divergência da nomenclatura dos órgãos de controle interno da União, do Distrito Federal e dos Estados.

Poucas normas constitucionais reconhecem as necessidades de adequação da estrutura burocrática para atender as demandas da democracia participativa e de abertura destes órgãos para o controle social, o que demonstra a despreocupação dos constituintes com o fato de que as iniciativas de participação social também têm interesse nas informações geradas a partir da atuação dos órgãos de controle interno.

No plano da atuação dos órgãos de controle interno, constata-se que uma das principais finalidades, determinada pela legislação, é a atuação proativa com caráter preventivo. Mas, esta é a menos desempenhada pelos órgãos de controle interno. Há concentração dos esforços destes órgãos em funções que apresentam um caráter mais reativo e/ou corretivo, contrariando também o foco central da Controladoria previsto pela literatura.

Foi possível verificar que a maioria dos órgãos desempenha pequena parcela das funções típicas de Controladoria, o que certamente traz reflexos para a qualidade e tempestividade da informação, afetando os mecanismos de Governança para a redução da assimetria de informação. Este é um dos principais desafios para a transparência, pois afeta a capacidade dos órgãos centrais de controle interno de atenderem todas as demandas inerentes ao processo de *accountability*.

Na terceira frente, constatou-se que as iniciativas de participação popular são salutares para a sociedade, pois a coexistência da democracia representativa e da democracia participativa pode garantir a sustentabilidade da atuação governamental e gerar responsividade dos gestores públicos. Neste contexto, o orçamento configura-se como peça central de controle social sobre a Administração Pública e a assimetria de informação entre população e o Poder Executivo, fruto de deficiências na confiabilidade e tempestividade das informações, seu maior entrave.

Outro fator positivo das iniciativas de participação social decorre de seu poder pedagógico, transformador e emancipador. À medida que a população vai consolidando os conhecimentos e as práticas iniciais relacionadas ao controle social, gradativamente vão surgindo outras dúvidas sobre o processo de gestão pública de forma que são ampliados seus conhecimentos e interesses, o que reforça o entendimento sobre a importância da transparência para os processos de participação popular na Administração Pública.

Esse avanço do grau de consciência da população acerca de seus direitos e das obrigações de seus representantes promoveu mudanças no ambiente legal e trouxe mais responsabilidades para os órgãos de controle interno, responsáveis pela geração, gestão e

compartilhamento de informações. Isto acaba reforçando a preocupação sobre sua forma de atuação e os reflexos na confiabilidade e a tempestividade das informações disponibilizadas.

Na última frente, a pesquisa apresenta a Rede OSB, composta pelo OSB e pelos Observatórios. O OSB é responsável por coordenar a atuação dos Observatórios e auxiliar no processo de criação de novos Observatórios; é dirigido por pessoas que integram algum dos Observatórios. Suas despesas são custeadas pelas doações das entidades mantenedoras e pelas contribuições dos Observatórios.

A Rede OSB possui pouco mais de 100 Observatórios instalados em pelo menos 16 estados, concentrados em maior número na Região Sul sendo o estado do Paraná, onde nasceu a iniciativa, o que conta com a maior quantidade de OS instalados. Os Observatórios são associações e seus associados são pessoas físicas e jurídicas, sendo estas últimas a sua fonte de recursos predominante e as primeiras as que desempenham, sob o regime de voluntariado, as atividades finalísticas, divididas em 4 eixos: Gestão pública, Educação fiscal, Ambiente de negócios e Transparência.

Comparativamente a outros Observatórios, o OSPOA apresenta um número proporcionalmente reduzido de voluntários, os quais são oriundos das mais diversas origens, dentre elas cidadãos aposentados, servidores públicos, empregados privados e estudantes universitários.

Procurando participar de forma preventiva durante o processo de execução das políticas públicas, os Observatórios encaminham seus questionamentos à Administração Pública quando detectam situações que demandam esclarecimentos ou apresentem possibilidade de melhoria em seus processos. Caso os OS não obtenham sucesso no acesso às informações requeridas ou constatare a possibilidade de existência de alguma irregularidade, o assunto é repassado às instâncias de controle externo e investigação.

A cada quadrimestre os OS apresentam os resultados de suas ações à sociedade por meio de audiências públicas de prestação de contas. Em que pese pautar sua atuação em atividades com foco preventivo, do qual nem sempre se pode ter uma dimensão exata do seu alcance ou da economia que gera, ainda assim a atuação dos Observatórios tem contribuído para a geração de economia de valores expressivos, porém sofre restrições e dificuldades, em especial a carência de recursos humanos e financeiros, a resistência à sua atuação imposta pelo Poder Público e as deficiências de confiabilidade e tempestividade das informações que recebe como resposta de suas demandas.

Quando comparada ao OP, a Rede OSB possui pontos em comum, dos quais se destaca que ambas as entidades são promotoras do aumento da participação da população na Administração Pública. Já no campo das divergências, um fator relacionado ao alcance da participação popular se destaca: a forma como cada iniciativa busca legitimar sua ação. Enquanto o OP apresenta-se como uma iniciativa de participação popular que busca maximizar sua legitimação a partir da integração do maior número de pessoas, indistintamente de sua origem ou vinculação associativa, a Rede OSB concentra sua base de legitimação na articulação de parceiras com entidades públicas e privadas. Esta divergência pode ser fruto da necessidade de angariar apoio institucional e de obter recursos para o custeio das atividades, as quais eram diferentes em cada uma destas iniciativas.

Outra divergência encontrada reside na independência da atuação. O OP busca manter a independência da sua atuação em relação ao patrocinador, no caso o Poder Executivo Municipal. Já a Rede OSB, procura para demonstrar um perfil mais técnico em sua atuação, semelhante ao observado em uma empresa de auditoria externa, a qual deve manter independência do órgão auditado, no caso o Poder Público Municipal.

Na atuação dos Observatórios foi possível reconhecer a ocorrência do mesmo fenômeno observado no OP: a ampliação gradativa dos interesses e questionamentos dos cidadãos que participaram destas iniciativas, os quais não limitaram suas ações àquelas inicialmente oferecidas como alternativa de participação e aumentaram seu grau de interesse em assuntos correlatos à sua esfera de atuação participativa. Se no OP os cidadãos desejaram expandir o debate para as verbas de custeio e para as fontes de financiamento do município, no âmbito da Rede OSB a ampliação dos interesses participativos é verificada no debate do plano plurianual, na criação de Conselhos Gestores de Transparência e Controle Social, no envio de projetos de Lei Popular, entre outras que às vezes sequer pertencem a algum dos 4 eixos de atuação.

Devido ao fato de ter sido possível constatar a ocorrência deste fenômeno de ampliação dos interesses participativos dos cidadãos também no âmbito da Rede OSB, impõe-se às pessoas e entidades responsáveis pela condução desta rede uma necessidade relacionada à problemática desta pesquisa, qual seja, a de envidar esforços para garantir que o Poder Público adote as medidas necessárias para disponibilizar uma estrutura que garanta a qualidade do processo de *accountability*, em constante processo de ampliação da transparência, não somente quantitativa, mas, principalmente, qualitativa visando assegurar a confiabilidade e tempestividade das informações.

Os elementos encontrados na pesquisa participante conjuntamente com o levantamento realizado neste estudo buscaram auxiliar na tarefa de identificar a estrutura que pode garantir a qualidade da informação, verificando se e o quanto as funções de Controladoria são relevantes para as atividades desempenhadas pelos Observatórios.

Com base no estudo desta última frente, em especial as ações promovidas pelos OS e as entrevistas, foram encontrados elementos que indicam que todas as funções de controladoria são relevantes para o desempenho das atividades dos Observatórios Sociais, fato corroborado pelos resultados do levantamento, onde todas as funções obtiveram pelo menos 87% de avaliação “Extremamente relevante” ou “Muito relevante”, assim classificadas:

- 1º Gestão da Informação, 98%;
- 2º Controle Interno, 96%;
- 3º Custos, 94%;
- 4º Contábil, 94%;
- 5º Gerencial Estratégica, 94%;
- 6º Auditoria Interna, 93%;
- 7º Tributária, 91%;
- 8º Controle de Riscos, 89%;
- 9º Proteção e Controle de Ativos, 87%.

Por fim, o caráter abrangente da ação de controle e participação desenvolvida pelos Observatórios e o fenômeno da ampliação dos interesses das pessoas que participam de iniciativas de participação popular na gestão pública são outros elementos que auxiliam a compreender os valores elevados atribuídos à relevância das funções de controladoria para o exercício do controle social sobre a administração pública.

Assim, atingidos os objetivos desta pesquisa e encontrada a resposta para a sua questão central, identificamos quais são as funções de controladoria a cargo dos órgãos de controle interno que auxiliam os organismos de controle social no exercício de suas atividades e esperamos contribuir para que a Rede OSB qualifique sua atuação mediante a cobrança juntos aos órgãos de controle interno e aos governantes por mais confiabilidade e tempestividade nas informações que demanda, bem como esperamos também demonstrar aos gestores públicos as áreas dos órgãos de controle interno mais sensíveis e relevantes para o exercício do controle social visando auxiliar a qualificar suas decisões sobre a destinação e o volume de recursos públicos para o desempenho das atividades destes órgãos.

Dado o caráter exploratório do presente estudo e devido à natureza da pesquisa científica, é evidente que o assunto aqui abordado não se esgotou e sugerimos como alternativas para estudos futuros, seja em decorrência da amplitude dos temas relacionados à temática desta pesquisa, seja em função das suas limitações inerentes, o debate sobre outras funções que poderiam ser agregadas às funções de controladoria estudadas visando desenhar um modelo de controladoria ajustado às nuances e especificidades da administração pública.

Também se apresenta a alternativa de verificar quais seriam as razões para que as funções “Proteção e Controle de Ativos”, “Gestão de Riscos” e “Auditoria Interna” não sejam consenso na literatura que apresenta as funções de Controladoria.

Outra sugestão de estudo seria aprofundar a análise do sistema de controle interno governamental, buscando verificar a adequação de suas legislação e estrutura municipais aos conceitos acadêmicos e às necessidades do controle social.

Ainda como sugestão, poderia ser realizada pesquisa visando verificar a relevância das funções de controladoria sob a ótica de outras iniciativas de participação popular encontradas no Brasil, como por exemplo, o Orçamento Participativo.

REFERENCIAL BIBLIOGRÁFICO

ACRE. **Decreto 6.090 de 10 de julho de 2013**. 2013. Dispõe sobre a organização da Controladoria Geral do Estado e suas competências e dá outras providências. Disponível em: <<https://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKewiZooe86ITXAhWDHJAKHXFVBx0QFggnMAA&url=http%3A%2F%2Fwww.cge.ac.gov.br%2Fcont%2Findex.php%2Faq-ut%3Fdownload%3D29%3Adecreto-estadual-6-090-de-2013-estrutura-organizacional-basica-da-cge-ac&usq=AOvVaw2PuLJ24c18eJSQj2Y8T4Fb>>. Acesso em: 25 jul. 2017.

ACRE. **Lei Complementar 171 de 31 de agosto de 2007**. 2007. Dispõe sobre a nova estrutura administrativa do Poder Executivo do Estado do Acre e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.sefaz.ac.gov.br/wps/wcm/connect/ea667d804e4791c4badcfb202d0f6814/Lei%2BComplementar%2B171-2007.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=ea667d804e4791c4badcfb202d0f6814>>. Acesso em: 25 jul. 2017.

AGUIAR, Ana Cecília Bezerra de. **A construção da cidadania solidária por meio da educação fiscal : uma análise dos observatórios sociais**. 2014. Dissertação (Mestrado) - Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Programa de Pós-Graduação em Direito, Fortaleza, CE, 2014. Disponível em: <<http://www.repositoriobib.ufc.br/000019/0000193e.pdf>>. Acesso em 25 jul. 2017.

ALAGOAS. **Decreto 4.080 de 05 de dezembro de 2008**. 2008. Dispõe sobre o regimento interno da Controladoria Geral do Estado. Disponível em: <<http://www.controladoria.al.gov.br/legislacao/decretos/Decreto%20n.%204.080-%20de%2005.12.08.pdf>>. Acesso em: 25.jul.2017.

ALAGOAS. **Lei Delegada 15 de 18 de março de 2003**. 2003. Dispõe sobre a estrutura da Controladoria Geral do Estado – CGE e dá outras providências. Disponível em: <http://www.controladoria.al.gov.br/institucional/arquivos_institucional/a-cge/leidelegada15.pdf>. Acesso em: 25 jul. 2017.

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: um curso moderno e completo**. São Paulo, SP: Atlas, 2012.

ALMEIDA, Debora Rezende. Pluralização da representação política e legitimidade democrática: lições das instituições democráticas do Brasil. **Revista Opinião Pública**, v. 20, n. 1., Campinas, SP, 2014.

AMAPÁ. **Lei 1.774 de 17 de outubro de 2013**. 2013. Cria a Secretaria de Governo do Estado do Amapá, a Secretaria das Relações Institucionais do Estado do Amapá, a Secretaria de Estado da Fazenda, a Controladoria - Geral do Estado do Amapá e dá outras providências. Disponível em: <http://www.al.ap.gov.br/ver_texto_consolidado.php?iddocumento=47229>. Acesso em: 25 jul. 2017.

AMAZONAS. **Lei 2.783 de 31 de janeiro de 2003**. 2003. Dispõe sobre a organização administrativa do Poder Executivo do Estado do Amazonas e dá outras providências.

Disponível em: <<http://www.cge.am.gov.br/wp-content/uploads/2012/10/LEI-No-2.783-DE-31-DE-JANEIRO-DE-2003.pdf>>. Acesso em: 25 jul. 2017.

AMAZONAS. **Lei Delegada 71 de 18 de maio de 2007**. 2007. Dispõe sobre a Controladoria Geral do Estado – CGE definindo suas finalidades, competências e estrutura organizacional, fixando seu quadro de cargos comissionados e estabelecendo outras providências. Disponível em: <<http://www.cge.am.gov.br/wp-content/uploads/2012/10/LEI-DELEGADA-No.-71-DE-18-DE-MAIO-DE-2007.pdf>>. Acesso em: 25 jul. 2017.

ARANTES, Rodrigo Eloy. **O controle interno como apoio à gestão dos órgãos públicos? Uma análise sob a perspectiva dos gestores públicos**. Dissertação (Mestrado) - Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, Brasília-DF, 2016. Disponível em: <<http://www.mestradoprofissional.gov.br/sites/images/mestrado/turma2/rodrigo-eloy-arantes.pdf>>. Acesso em: 25 jul. 2017.

ARAÚJO, Paolo Giussep Lima de; LUCA, Márcia Martins Mendes de. Controladoria e gerenciamento do risco operacional: um estudo nas grandes empresas do estado do Ceará. In: SANTOS, Sandra Maria dos *et al.* (Org.). **Múltiplos enfoques**. Fortaleza, CE: Edições UFC, 2009.

ASSIS, Paloma Carpena de.; GODOY, Amália Maria Goldberg. A governança formal do Observatório Social de Maringá. **MUDI – UEM**, v. 16, n. 1, Maringá, PR, 2012.

ATTIE, William. **Auditoria: conceitos e aplicações**. São Paulo, SP: Atlas, 2011.

BAHIA. **Decreto 16.406 de 13 de novembro de 2015**. Aprova o regimento da Secretaria da Fazenda e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.legislabahia.ba.gov.br/verdoc.php?id=83434>>. Acesso em: 25.jul.2017

BAHIA. **Decreto 7.921 de 02 de abril de 2001**. 2001. Aprova o regimento da Secretaria da Fazenda e dá outras providências. Disponível em: <http://www.legislabahia.ba.gov.br/verdoc.php?ancora=DEC_7.921&arquivo=DECN20017921.xml#DEC_7.921>. Acesso em: 25.jul.2017

BAPTISTUCCI, Fabiana Feijó de Oliveira. **Observatórios sociais como instrumento de controle social na gestão de recursos públicos – uma estratégia para a educação fiscal? O caso do Observatório Social de Maringá (OSM)**. Trabalho de conclusão (Especialização), ESAF, Brasília, DF, 2011. Disponível em: <http://www.esaf.fazenda.gov.br/assuntos/biblioteca/arquivos_monografias/arquivo.2014-08-06.4933446947>. Acesso em: 25 jul. 2017

BAQUERO, Marcello; SCHNEIDER, Aaron; LINHARES, Bianca; ALVES, Douglas Santos; PEREIRA, Thiago Ingrassia. **Bases de um novo contrato social: impostos e orçamento participativo em Porto Alegre**. Opinião Pública, v. 11, n. 1., Campinas, SP, mar. 2005. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0104-62762005000100004>. Acesso em: 25.jul.2017

BERTI, Ariane Cristina. **O controle interno de nova petrópolis: como suas recomendações são utilizadas pela administração municipal**. Trabalho de conclusão (Especialização) –

Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Escola de Administração, Programa de Pós-Graduação em Administração. Porto Alegre, RS, 2015. Disponível em: <<http://www.bibliotecadigital.ufrgs.br/da.php?nrb=000979281&loc=2016&l=35c72bd7c1625b27>>. Acesso em: 25 jul. 2017.

BIO, Sergio Rodrigues. **Sistemas de informação: um enfoque gerencial**. São Paulo, SP: Atlas, 1996.

BOBBIO, Norberto. **O futuro da democracia: uma defesa das regras do jogo**. Rio de Janeiro, RJ: Paz e Terra, 1997.

BORGERTH, Vania. A adoção das melhores práticas como contribuição para a melhoria da transparência das organizações: entendendo transparência como um valor. In: FILHO, Joaquin Rubens Fontes; LEAL, Ricardo Pereira Câmara (Orgs.). **Governança Corporativa e criação de valor**. São Paulo, SP: Saint Paul, 2014.

BORINELLI, Márcio Luiz. **Estrutura conceitual básica de controladoria: sistematização à luz da teoria e da prática**. Tese (Doutorado) - Universidade do Estado de São Paulo, São Paulo, SP, 2006. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-19032007-151637/publico/Tesemarcioborinelli.pdf>>. Acesso em: fev. 2017

BRASIL. **Governança Pública: Referencial Básico de Governança Aplicável a Órgãos e Entidades da Administração Pública e Ações Indutoras de Melhoria**. Tribunal de Contas da União. Brasília-DF, 2014.

BRASIL. **Framework de Arquitetura Corporativa para Interoperabilidade no Apoio à Governança**. Tribunal de Contas da União. Brasília-DF, 2016.

BRASIL. **LEI Nº 6.404, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1976**. 1976. Dispõe sobre sociedade por ações. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404consol.htm>. Acesso em: fev. 2017

BRASIL. **CF - Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. 1988. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 25 set. 2016.

BRASIL. **Decreto 8.109 de 17 de setembro de 2013**. 2013. Aprova a estrutura regimental e o quadro demonstrativo dos cargos em comissão e das funções gratificadas da Controladoria Geral da União e remaneja cargos em comissão. Disponível em: Acesso em: 28.jul.2017.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: fev. 2017

BRASIL. **Lei Complementar nº 131, de 27 de maio de 2009**. 2009. Acrescenta dispositivos à Lei Complementar nº-101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a

execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp131.htm>. Acesso em: 06.nov. 2016.

BRASIL. **Lei nº 10.683, de 28 de maio de 2003**. 2003. Dispõe sobre a organização da Presidência da República e dos Ministérios e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.683.htm>. Acesso em: 05.out. 2016.

BRASIL. **LEI Nº 12.527, DE 18 DE NOVEMBRO DE 2011**. 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei no 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei no 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei no 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. 2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112527.htm>. Acesso em: fev. 2017

BRASIL. **Lei nº 4.728, de 14 de julho de 1965**. 1965. Disciplina o mercado de capitais e estabelece medidas para o seu desenvolvimento. 1965. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4728.htm>. Acesso em: fev. 2017

CARDIA, M. Sottomayor. Cinco tipos de democracia institucional. **Revista da Faculdade de Ciências Sociais e Humanas**, n. 12, Lisboa, Portugal, 1998.

CARMO, Érica do. **Democracia e participação: uma análise da implementação do orçamento participativo no município de Contagem**. Dissertação (Mestrado) - Fundação João Pinheiro, Belo Horizonte, MG, 2007. Disponível em: <<http://tede.fjp.mg.gov.br/handle/tede/167>>. Acesso em: fev. 2017

CARNEIRO, Marcus Aurélio Alves. **Instrumentalização do Controle Social: e experiência da Rede Observatório Social do Brasil (OSB)**. Trabalho de Conclusão de Curso de Pós-Graduação - Fundação Getúlio Vargas, Cuiabá, MT, 2015.

CARVALHO, Matheus. **Manual de direito administrativo**. Salvador, BA: PODIVM, 2016.

CEARÁ. **Decreto 32.070 de 18 de outubro de 2016**. 2016. Aprova o regulamento que altera a estrutura organizacional e dispõe sobre a alocação e a denominação dos cargos direção e assessoramento da Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado (CGE). Disponível em: <>. Acesso em: 25 jul.2017

CEARÁ. **Lei 13.297 de 07 de março de 2003**. 2003. Dispõe sobre o modelo de gestão do poder executivo, altera a estrutura da administração estadual, promove a extinção e criação de cargos de direção e assessoramento superior e dá outras providências. Disponível em: <>. Acesso em: 25 jul.2017

CHERON, Cibele. **O orçamento participativo de Porto Alegre: análise de uma experiência de democracia participativa e sua autonomia legal**. Dissertação (Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica, RS. Porto Alegre, RS, 2006. Disponível em: <<http://tede2.pucrs.br/tede2/handle/tede/4664>>. Acesso em: 25 jul.2017

COLLIS, Jill; HUSSEY, Roger. **Pesquisa em administração: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação**. São Paulo, SP: Bookman, 2006.

CRANTSCHANINOV, Tamara Ilinsky. **Burocracia e participação popular na prática: uma análise do cotidiano de dois orçamentos participativos através de seus implementadores e suas interfaces**. Dissertação (Mestrado) – Fundação Getúlio Vargas, Escola de Administração de Empresas de São Paulo, São Paulo, SP, 2013. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/10657/dissertacao%20final%20-%20CRANTSCHANINOV%20tamara.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em: 10 fev. 2017

CREPALDI, Silvio Aparecido; CREPALDI, Guilherme Simões. **Contabilidade gerencial: teoria e prática**. São Paulo, SP: Atlas, 2014.

CRUZ, Milton. **A representação de cidade e de planejamento urbano em Porto Alegre: Estado, mercado e sociedade civil em disputa pela representação legítima**. Tese (Doutorado) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, RS, 2012. Disponível em: <<https://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/66296/000868527.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 10 fev. 2017

DISTRITO FEDERAL. **Decreto 36.236 de 1º de janeiro de 2015**. 2015. Dispõe sobre a estrutura administrativa do Poder Executivo do Distrito Federal. Disponível em: <<http://www.semob.df.gov.br/legislacao/decretos/360-dispoe-sobre-a-estrutura-administrativa-do-poder-executivo-do-distrito-federal.html>>. Acesso em: 25 jul. 2017.

DISTRITO FEDERAL. **Lei 830 de 27 de dezembro de 1994**. 1994. Cria o sistema de controle interno de que trata o Art. 80 da Lei Orgânica do Distrito Federal e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=830&txtAno=1994&txtTipo=5&txtParte=>>>. Acesso em: 25 jul. 2017.

ESPÍRITO SANTO. **Lei Complementar 295 de 15 de julho de 2004**. 2004. Reorganiza a estrutura organizacional básica da Auditoria Geral do Estado e dá outras providências. Disponível em: <https://secont.es.gov.br/Media/secont/Legisla%C3%A7%C3%B5es/INSTITUCIONAL/lei_complementar_n_295.pdf>. Acesso em: 26 jul. 2017

ESPÍRITO SANTO. **Lei Complementar 856 de 17 de maio de 2017**. 2017. Dispõe sobre a reorganização da estrutura organizacional e competências da Secretaria de Estado de Controle e Transparência – SECONT, órgão central do sistema de controle interno do Poder Executivo, nos termos do disposto nos arts. 70 e 74 da Constituição Federal da República de 1988 e arts. 70 e 76 da Constituição do Estado do Espírito Santo de 1989 e dá outras providências. Disponível em: <<https://www.tce.es.gov.br/wp-content/uploads/2017/06/LC-856-2017-Disp%C3%B5e-sobre-estrutura-da-SECONT-1.pdf>>. Acesso em: 26 jul. 2017.

FARIA, Cláudia Feres. Fóruns participativos, controle democrático e a qualidade da democracia no Rio Grande do Sul: a experiência do governo Olívio Dutra (1999-2002). **Opinião Pública**, v. 12, n. 12, Campinas, SP, 2006.

FEDOZZI, Luciano Joel; MARTINS, André Luiz Borges. Trajetória do orçamento participativo de Porto Alegre: representação e elitização política. **Lua Nova**, v. 95, São Paulo, SP, 2015.

FEDOZZI, Luciano. Orçamento participativo de Porto Alegre: gênese, avanços a limites de uma ideia que se globaliza. **Cidades – Comunidades e Territórios**, n. 18, Lisboa, Portugal, 2009.

FIGUEIREDO, Sandra; CAGGIANO, Paulo Cesar. **Controladoria: teoria e prática**. São Paulo, SP: Atlas, 2008.

FIGUEIREDO, Vanuza da Silva; SANTOS, Waldir Jorge Ladeira dos. Transparência e participação social da gestão pública: análise crítica das respostas apresentadas na 1ª conferência nacional sobre transparência pública. **Revista de Contabilidade e Controladoria**, v. 6, n. 1, Curitiba, PR, 2014.

FILHO, José dos Santos Carvalho. **Manual de direito administrativo**. São Paulo, SP: Atlas, 2016.

FREITAS, Adolfo Júlio Porto de. **A informação como fundamento para a formação de novos padrões de cultura cívica no âmbito do orçamento participativo (OP)**. [manuscrito]. Tese (doutorado) – Universidade Federal de Minas Gerais, Escola da Ciência da Informação, Programa de Pós-Graduação em Ciência da Informação, Belo Horizonte - MG, 2013.

GABRIEL, Fabiano; SILVEIRA, Alexandre Di Miceli da. Impacto da adesão às práticas recomendadas de Governança Corporativa no Índice de Qualidade da Informação Contábil. In: FILHO, Joaquin Rubens Fontes; LEAL, Ricardo Pereira Câmara (Orgs.). **Governança Corporativa e criação de valor**. São Paulo, SP: Saint Paul, 2014.

GARCIA, Susana Fagundes. **BUROCRACIA E CONTROLE POLÍTICO: Estudo de caso da Contadoria e Auditoria Geral do Estado (CAGE)**. [recurso eletrônico]. 2016. 134 f. : il. Dissertação (mestrado) - Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Escola de Administração. Programa de Pós-Graduação em Administração, Porto Alegre, BR-RS, 2016.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo, SP: Atlas, 2008.

GOIÁS. **Lei 12.257 de 26 de janeiro de 2011**. 2011. Dispõe sobre a organização administrativa do Poder Executivo e dá outras providências. Disponível em: <http://www.gabinetecivil.goias.gov.br/leis_ordinarias/2011/lei_17257.htm>. Acesso em: 26 jul. 2017.

GOULART, Jefferson O. Orçamento participativo e gestão democrática no poder local. **Lua Nova**, v. 69, São Paulo, SP, 2006.

HABERMAS, Jürgen. Três modelos normativos de democracia. **Lua Nova**, n. 36, Rio de Janeiro, RJ. 1995

LIMA, Aline Nast; et al. Teoria da Agência e Governança Corporativa. In: NASCIMENTO, Auster Moreira; REGINATO, Luciane. (Orgs). **Controladoria: um enfoque na eficácia organizacional**. São Paulo, SP: Atlas, 2009.

LUNKES, Rogério João; SCHNORRENBURGER, Darci. **Controladoria na coordenação de sistemas de informação**. São Paulo, SP: Atlas, 2009.

MACHADO, Débora Gomes; FERNANDES, Francisco Carlos; BIANCHI, Márcia. Teoria da agência e governança corporativa: reflexão acerca da subordinação da contabilidade à administração. **Auditoria, Governança e Contabilidade**, v. 4, n. 10, Monte Carmelo, MG, 2016.

MAGALHÃES, Guilherme Souza. **A EXPERIÊNCIA DO OBSERVATÓRIO SOCIAL DE NITERÓI NO PERÍODO DE 2009 A 2012**. Trabalho de Conclusão de Curso de Especialização - Universidade Federal Fluminense, Niterói, RJ, 2013.

MALHOTRA, Naresh K. **Pesquisa de marketing: uma orientação aplicada**. São Paulo, SP: Bookman, 2008.

MARANHÃO. **Lei 10.204 de 23 de fevereiro de 2015**. 2015. Cria a Secretaria da Transparência e Controle e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.stc.ma.gov.br/legisla-documento/?id=3803>>. Acesso em: 26 jul. 2017.

MARANHÃO. **Lei 6.895 de 26 de dezembro de 1996**. 1996. Dispõe sobre a organização do Sistema de Controle Interno e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.stc.ma.gov.br/legisla-documento/?id=1287>>. Acesso em: 26 jul. 2017.

MARTINELLI, Hasenclever Silva. **Orçamento participativo: seu papel para as mudanças nas relações entre governo e a população na cidade do Rio de Janeiro**. Dissertação de Mestrado. FGV – Rio de Janeiro, RJ, 2002.

MARTINS, António Manuel. Modelos de democracia. **Filosófica de Coimbra**, n. 1, Coimbra. Portugal. 1997.

MATO GROSSO DO SUL. CE – **Constituição do Estado do Mato Grosso do Sul 1989**. 1989. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/70445/>>. Acesso em: 26 jul. 2017.

MATO GROSSO DO SUL. **Lei Complementar 230 de 09 de dezembro de 2016**. 2016. Regulamenta o disposto no Art. 82 da Constituição Estadual; dispõem sobre a estrutura, a organização e as atribuições da Controladoria-Geral do Estado e sobre a organização da Carreira Auditoria e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.age.ms.gov.br>> Acesso em: 26 jul. 2017

MATO GROSSO. CE – **Constituição do Estado do Mato Grosso 1989**. Disponível em: <https://www.al.mt.gov.br/arquivos/legislacao/constituicao_estadual.pdf>. Acesso em: 26 jul. 2017.

MATO GROSSO. **Lei Complementar 550 de 27 de novembro de 2014**. 2014. Transforma e Auditoria Geral do Estado em Controladoria Geral do Estado, dá novas atribuições e dá outras providências. Disponível em:

<http://www.gestao.mt.gov.br/download.php?Op=legislacao&arquivo=LC_550-2014-140.pdf>. Acesso em: 26 jul. 2017

MAZZA, Alexandre. **Manual de direito administrativo**. São Paulo, SP: Atlas, 2016.

MEGGINSON, Leon C. et al. **Administração: conceitos e aplicações**. São Paulo, SP: Harbra, 1998.

MELO, Ismail Barra Nova de. **Espaço municipal: governo e orçamento participativo**. Dissertação (mestrado) - Universidade Estadual Paulista, Pós-graduação em Geografia do Instituto de Geociências e Ciências Exatas da Universidade Estadual Paulista, Câmpus de Rio Claro-SP, 2003. Disponível em:

<https://alsafi.ead.unesp.br/bitstream/handle/11449/95744/melo_ibn_me_rcia.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 26 jul. 2017.

MENDES, Denise Cristina Vitale Ramos. Representação política e participação: reflexões sobre o déficit democrático. **Katálisis**, v. 10, n. 2, Florianópolis, SC, 2007.

MILESKI, Hélio Saul. **O controle da gestão pública**. São Paulo, SP: Editora Revista dos Tribunais, 2003.

MINAS GERAIS. CE – Constituição do Estado de Minas Gerais 1989. Disponível em:

<<https://www.almg.gov.br/consulte/legislacao/completa/completa-nova-min.html?tipo=CON&num=1989&ano=1989>>. Acesso em: 26 jul. 2017.

MINAS GERAIS. **Lei 13.466 de 12 de janeiro de 2000**. 2000. Organiza a Auditoria-Geral do Estado, altera a estrutura de órgãos da Administração Pública e dá outras providências.

Disponível em:

<<https://www.almg.gov.br/consulte/legislacao/completa/completa.html?num=13466&ano=2000&tipo=LEI>>. Acesso em: 26 jul. 2017.

MINAS GERAIS. **Lei 22.257 de 27 de julho de 2016**. 2016. Estabelece a estrutura orgânica da administração pública do Poder Executivo do Estado e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.fapemig.br/visualizar/ler/726/22-257-de-27-de-julho-de-2016-estabelece-a-estrutura-organica-da-administracao-publica-do-poder-executivo-do-estado-e-da-outras-providencias>>. Acesso em: 26 jul. 2017.

MISOCZKY, Maria Ceci A. Mudanças na administração municipal: possibilidades de uma formação político-organizacional. **RAC**, v. 6, n.º 2, Rio de Janeiro, RJ, 2002.

NASCIMENTO, Auster Moreira; REGINATO, Luciane. **Controladoria: instrumento de apoio ao processo decisório**. São Paulo, SP: Editora Atlas, 2010.

NASCIMENTO, Auster Moreira; et al. **Sistemas de Controles Internos**. Organizadores: NASCIMENTO, Auster Moreira; REGINATO, Luciane. **Controladoria – Um enfoque na eficácia organizacional**. 2 ed. – São Paulo, SP: Editora Atlas, 2009

NERLING, Marcelo Arno. **A burocracia cede espaço: a experiência do orçamento participativo**. Dissertação (Mestrado). Universidade Federal de Santa Catarina UFSC – Florianópolis, Centro de Ciências Jurídicas, SC, 1997. Disponível em: <<http://repositorio.ufsc.br/xmlui/handle/123456789/77110>>. Acesso em: 26 jul. 2017.

NOVAES, Flávio Santos; SANTOS, Maria Elisabete Pereira dos. O orçamento participativo e a democratização da gestão pública: a experiência de Vitória da Conquista (BA). **Revista Administração Pública**, v. 48, n. 4, Rio de Janeiro, RJ, 2014.

OLIVEIRA, Antônio Benedito Silva. **Controladoria: fundamentos de controle empresarial**. São Paulo, SP: Saraiva, 2009.

OLIVEIRA, Heloísa Maria José de. A democracia em suas versões elitista e participativa e o modelo da autonomia democrática. **Katálisis**, v. 6, n. 1, Florianópolis, SC, 2003.

OLIVEIRA, Luís Martins de; PEREZ Jr., José Hernandez; SILVA, Carlos Alberto dos Santos. **Controladoria estratégica**. São Paulo, SP: Atlas, 2013.

OSB, Observatório Social do Brasil. **Estatuto Social**. 2008. Disponível em <<http://osbrasil.org.br/documentos-osb/>>. Acesso em: 09 ago. 2017

OSB, Observatório Social do Brasil. **1ª Alteração**. 2010. Disponível em <<http://osbrasil.org.br/documentos-osb/>>. Acesso em: 09 ago. 2017

OSB, Observatório Social do Brasil. **2ª Alteração**. 2011. Disponível em <<http://osbrasil.org.br/documentos-osb/>>. Acesso em: 09 ago. 2017

OSB, Observatório Social do Brasil. **3ª Alteração**. 2012. Disponível em <<http://osbrasil.org.br/documentos-osb/>>. Acesso em: 09 ago. 2017

OSB, Observatório Social do Brasil. **Boas Práticas – 7º ENOS**. 2016. Disponível em <<http://osbrasil.org.br/apresentacoes/>>. Acesso em: 09 ago. 2017

OSB, Observatório Social do Brasil. **Congresso Pacto pelo Brasil**. 2017a. Disponível em: <www.pactopelobrasil.osbrasil.org.br/>. Acesso em: 09 ago. 2017.

OSB, Observatório Social do Brasil. **Conselho de Administração**. 2017b. Disponível em <<http://osbrasil.org.br/equipe-osb/conselhos/>>. Acesso em: 09 ago. 2017

OSB, Observatório Social do Brasil. **Prestação de contas 2016 – 8º ENOS**. 2017c. Disponível em: <<http://osbrasil.org.br/relatorios/>>. Acesso em: 08 ago.

OSB, Observatório Social do Brasil. **Observatórios pelo Brasil**. 2017d. Disponível em <<http://osbrasil.org.br/observatorios-pelo-brasil/>>. Acesso em: 09 ago. 2017

OSB, Observatório Social do Brasil. **O que é um Observatório Social (OS)?** 2017e. Disponível em <<http://osbrasil.org.br/o-que-e-um-observatorio-social-os/>>. Acesso em: 09 ago. 2017

OSB, Observatório Social do Brasil. **Orientação Normativa 01/2010**. 2017f. Disponível em <<http://osbrasil.org.br/orientacoes/>>. Acesso em: 09 ago. 2017

OSB, Observatório Social do Brasil. **Carta de Identidade dos Observatórios Sociais**. 2017g. Disponível em <<http://osbrasil.org.br/carta-de-identidade-dos-observatorios-sociais/>>. Acesso em: 09 ago. 2017

OSB, Observatório Social do Brasil. **Código de Conduta**. 2017h. Disponível em <http://osbrasil.org.br/wp-content/uploads/2017/10/OSB_C%C3%B3digo-de-Conduta.pdf>. Acesso em: 09 ago. 2017

OSB, Observatório Social do Brasil. **Como o Controle Social pode melhorar a gestão pública utilizando Observatórios Sociais como ferramenta**. 2017i. Disponível em <http://osbrasil.org.br/wp-content/uploads/2017/01/Artigo-Fernanda-e-Let%C3%ADcia_21mai.pdf>. Acesso em: 09 ago. 2017

OSB, Observatório Social do Brasil. **Observatório Social do Brasil em números**. 2017j. Disponível em <<http://osbrasil.org.br/wp-content/uploads/2017/04/e-book-OSB-06-04-2017-2.pdf>>. Acesso em: 09 ago. 2017

OSPOA - Observatório Social de Porto Alegre. **Estatuto Social**. 2014. Disponível em <<http://portoalegre.osbrasil.org.br/estatuto/>>. Acesso em: 09 ago. 2017. Acesso em: 10 mai. 2017.

OSPOA - Observatório Social de Porto Alegre. **Mantenedores**. 2017a. Disponível em <<http://portoalegre.osbrasil.org.br/>>. Acesso em: 10 mai. 2017.

OSPOA - Observatório Social de Porto Alegre. **Diretoria**. 2017b. Disponível em <<http://portoalegre.osbrasil.org.br/diretoria/>>. Acesso em: 10 mai. 2017.

OSPOA - Observatório Social de Porto Alegre. **Apoiadores**. 2017c. Disponível em <<http://portoalegre.osbrasil.org.br/parceiros-2/>>. Acesso em: 10 mai. 2017.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Controladoria estratégica e operacional**. São Paulo, SP: Cengage Learning, 2015.

PARÁ. **Decreto 2.536 de 03 de novembro de 2006**. 2006. Regulamenta a Lei nº 6.176 de 29 de dezembro de 1998, e suas alterações, que instituiu o Sistema de Controle Interno e criou a Auditoria-Geral do Estado no âmbito do Poder Executivo. Disponível em: <<http://www.age.pa.gov.br/sites/default/files/decreto-estadual-no-2536-de-03112006.pdf>>. Acesso em: 26 jul. 2017.

PARAÍBA. **Decreto 14.855 de 19 de maio de 1992**. 1992. Regulamenta a Lei nº 5.584 de 19 de maio de 1992 e dá outras providências. Disponível em: <>. Acesso em: 27 jul. 2017.

PARAÍBA **Lei 5.584 de 19 de maio de 1992**. 1992. 2014. Transforma a Auditoria Geral do Estado em Secretaria de Controle da Despesa Pública e dá outras providências. Disponível em: Acesso em: 27 jul. 2017.

PARANA. **CE – Constituição do Estado do Paraná 1989**. Disponível em: <<http://www.legislacao.pr.gov.br/legislacao/listarAtoAno.do?action=iniciarProcesso&tipoAto=10&orgaoUnidade=1100&retiraLista=true&site=1>>. Acesso em: 27 jul. 2017.

PARANA **Decreto 9.978 14.855 de 23 de janeiro de 2014**. 2014. Institui a estrutura de controle e aprova o regulamento do Controladoria Geral do Estado. Disponível em: <<http://www.legislacao.pr.gov.br/legislacao/pesquisarAto.do?action=exibir&codAto=113119&codItemAto=721183>>. Acesso em: 27 jul. 2017.

PARANA **Lei 15.524 de 05 de junho de 2007**. 2007. Institui o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual conforme especifica e adota outras providências. Disponível em: <<http://www.legislacao.pr.gov.br/legislacao/pesquisarAto.do?action=exibir&codAto=5827&indice=1&totalRegistros=1>>. Acesso em: 27 jul. 2017.

PERES, Luciano Numberg. **Novo olhar sobre a qualidade da informação contábil: a ótica dos observatórios sociais**. Dissertação (Mestrado) – Universidade da Cidade de São Paulo, São Paulo, SP, 2017. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-11072017-152619/pt-br.php>>. Acesso em: 27 jul. 2017.

PERNAMBUCO. **Decreto 39.414 de 23 de maio de 2013**. 2013. Aprova o regulamento da Secretaria da Controladoria Geral do Estado e dá outras providências. Disponível em: <http://www.portaisgoverno.pe.gov.br/c/document_library/get_file?uuid=9e1fc021-9f46-4633-a5ce-83e80407477b&groupId=199085>. Acesso em: 27 jul. 2017.

PERNAMBUCO. **Lei Complementar 49 de 31 de janeiro de 2003**. 2003. Dispõe sobre as áreas de atuação, e estrutura e o funcionamento do Poder Executivo e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.cprh.pe.gov.br/downloads/lei-comp-049-31-01-03.doc>>. Acesso em: 27 jul. 2017.

PIAUÍ. **CE – Constituição do Estado do Piauí 1989**. Disponível em: <<http://www.cge.pi.gov.br/legis/legislacao/constituicao-do-estado-do-piaui-2013.pdf>>. Acesso em: 27 jul. 2017.

PIAUÍ. **Decreto 11.392 de 24 de maio de 2004**. 2004. Dispõe sobre o regulamento da Controladoria Geral do Estado. Disponível em: <<http://www.cge.pi.gov.br/index.php/instrucoes-normativas/category/62-in-2014?download=273%3Ain-cge-002-2014-tomada-de-contas-especial>>. Acesso em: 27 jul. 2017.

PIAUÍ. **Lei Complementar 28 de 09 de junho de 2003**. 2003. Dispõe sobre a Lei Orgânica da Administração Pública do Estado do Piauí e dá outras providências. Disponível em: Acesso em: 27.jul.2017

RAUSCHENBACH, Rolf. Processos de democracia direta: sim ou não? Os argumentos à luz da teoria e da prática. **Sociologia e Política**, v. 22, n. 49, Curitiba, PR, 2014.

RIO DE JANEIRO. **Decreto 43.463 de 14 de fevereiro de 2012**. 2012. Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual e dá outras providências. Disponível em:

>http://www.age.fazenda.rj.gov.br/age/faces/oracle/webcenter/portallapp/pages/navigation-renderer.jspx?_afLoop=9126450537416217&datasource=UCMServer%23dDocName%3AWCC280391&_adf.ctrl-state=14g8c3cjm4_9>. Acesso em: 27 jul. 2017.

RIO GRANDE DO NORTE. **Decreto 13.745 de 16 de janeiro de 1998**. 1998. Aprova o regulamento interno da Controladoria Geral do Estado e dá outras providências. Disponível em: . Acesso em: 27 jul. 2017.

RIO GRANDE DO NORTE. **Lei Complementar 150 de 09 de janeiro de 1997**. 1997. Institui o Sistema Integrado de Controle Interno do Poder Executivo, cria e organiza a Controladoria Geral do Estado e dá outras providências. Disponível em: <<http://adcon.rn.gov.br/ACERVO/gac/DOC/DOC000000000067471.PDF>>. Acesso em: 27 jul. 2017.

RIO GRANDE DO SUL. **CE – Constituição do Estado do Rio Grande do Sul 1989**. Disponível em: RIO GRANDE DO NORTE. **CE – Constituição do Estado do Rio Grande do Norte 1989**. Disponível em: <>.. Acesso em: 27 jul. 2017.

RIO GRANDE DO SUL. **Lei complementar n. 13.451, de 26 de abril de 2010**. 2010. (atualizada até a Lei Complementar n.º 13.925, de 17 de janeiro de 2012) Dispõe sobre a Lei Orgânica da Contadoria e Auditoria-Geral do Estado, órgão central do sistema de controle interno do Estado do Rio Grande do Sul, disciplina o regime jurídico do cargo da carreira de Auditor do Estado e dá outras providências. 2010. Disponível em <>. Acesso em: 01 jan. 2017.

ROCHA, Carlos Vasconcelos. **Gestão pública municipal e participação democrática no Brasil. Sociologia e Política**, v. 19, n. 38, Curitiba, PR, 2011.

RODRIGUES, Priscila Alves. **Gestão pública participativa: um olhar sobre os municípios com orçamento participativo na região metropolitana de Porto Alegre (RMPA)**. Dissertação (Mestrado), Universidade Federal do Estado do Rio Grande do Sul, Programa de Pós-Graduação em Ciência Política, Porto Alegre, RS, 2016. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/10183/143128>>. Acesso em: 01 jan. 2017.

RONDÔNIA. **Decreto 16.088 de 28 de julho de 2011**. 2011. Dispõe sobre a estrutura básica e estabelece as competências da Controladoria Geral do Estado e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.rondonia.ro.gov.br/cge/>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

RONDÔNIA. **Lei Complementar 133 de 22 de junho de 1995**. 1995. Dispõe sobre a organização da Administração Pública Estadual e dá outras providências. Disponível em: <https://www.sefin.ro.gov.br/portalsefin/anexos/319.4994268300473LC95_133_Altera_Organizacao_da_Adm.pdf>. Acesso em: 28 jul. 2017.

RORAIMA. **Decreto 12.524 de 30 de março de 2011**. 2011. Aprova o Regimento Interno da Controladoria Geral do Estado e dá outras providências. Disponível em:

<<http://legis.alepe.pe.gov.br/arquivoTexto.aspx?tiponorma=1&numero=12524&complemento=0&ano=2003&tipo=&url=>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

RORAIMA. **Decreto 158 de 1º de novembro de 1991**. 1991. Cria a Auditoria Geral do Estado, dispõe sobre sua organização e competências e dá outras providências. Disponível em: Acesso em: 28 jul. 2017.

SAMPAIO, Ana Paula Santos. Orçamento Participativo de Vitória: analisando o formato institucional. **Civitas**, v 6, n, 1, Porto Alegre, RS, 2006.

SANTA CATARINA. **Decreto 2.056 de 20 de janeiro de 2009**. 2009. Regulamento o Sistema de Controle Interno, previsto nos Arts. 30, Inciso II e 150 e 151 da Lei Complementar 381 de 07 de maio de 2007 e estabelece outras providências. Disponível em: <<http://www.sef.sc.gov.br>> . Acesso em: 28.jul.2017.

SANTA CATARINA. **Lei Complementar 381 de 07 de maio de 2007**. 2007. Dispõe sobre o modelo de gestão e a estrutura da Administração Pública Estadual. Disponível em: <<http://www.fcee.sc.gov.br/index.php/downloads/legislacao/726-lei-complementar-n-381-de-07-05-2007/file>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

SANTOS, Boaventura de Souza; AVRITZER, Leonardo. Para ampliar o cânone democrático. In: SANTOD, Boaventura de Souza (Org.). **Democratizar a Democracia: os caminhos da democracia participativa**. Rio de Janeiro, RJ: Civilização Brasileira, 2002.

SANTOS, Adriano Caetano. **Os primeiros 15 anos de orçamento participativo no Brasil – um balanço da literatura produzida**. Dissertação (Mestrado). Universidade Estadual em Campinas, Instituto de Filosofia e Ciências Humanas, Programa de Pós-Graduação em Ciências Políticas, Campinas, SP, 2009. Disponível em: <<http://www.repositorio.unicamp.br/handle/REPOSIP/281927>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

SANTOS, Boaventura de Sousa. Orçamento Participativo em Porto Alegre: para uma democracia redistributiva. In: SANTOS, Boaventura de Sousa. (Org.). **Democratizar a democracia: os caminhos da democracia participativa**. Rio de Janeiro, RJ: Civilização Brasileira, 2002.

SANTOS, Sandra Maria dos; PESSOA, Maria Naiula Monteiro; MACIEL, Terezinha de Jesus Pinheiro. **Controladoria: múltiplos enfoques**. Fortaleza, CE: Edições UFC, 2009.

SÃO PAULO. **CE – Constituição do Estado de São Paulo 1989**. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/StaticFile/documentacao/cesp_completa.htm>. Acesso em: 28 jul. 2017.

SÃO PAULO. **Decreto 57.500 de 08 de novembro de 2011**. 2011. Reorganiza a Corregedoria Geral da Administração, institui o Sistema Estadual de Controladoria e dá providências correlatas. Disponível em: <<http://www.corregedoria.sp.gov.br/adm/conteudo/Decreto%2057.500,%20de%208.11.2011.htm>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos. **Fundamentos de controladoria**. São Paulo, SP: Atlas, 2006.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos; MARTINS, Marco Antônio dos Santos. **Manual de controladoria**. São Paulo, SP: Atlas, 2014.

SCHMITT, Thaís Alessandra. **Concepções e práticas do controle social no Observatório Social no município de Guarapuava-PR**. Trabalho de Conclusão de Curso de Graduação. UNICENTRO – Guarapuava, PR, 2013.

SCHOMMER, Paula Chies; MORAES, Rubens Lima; NUNES, Jonas Tadeu; CLAUDINO, Jonatam. **Pesquisa - Observatórios Sociais voltados à cidadania e à educação fiscal no Brasil: estrutura e atuação**. Relatório técnico. Florianópolis; Itajaí: UDESC/ESAG; OSI, 2011. 35 pg.

SCHOMMER, Paula Chies; MORAES, Rubens Lima. Observatórios Sociais como promotores de controle social e *accountability*: reflexões a partir da experiência do Observatório Social de Itajaí. **Revista Eletrônica de Gestão Organizacional**, v. 8, n. 3, Recife, PE, 2010.

SERGIPE. **Lei 2.690 de 09 de abril de 1991**. 1991. Altera a estrutura da Administração do Estado do Sergipe, de que tratam as Leis nºs 2.608, de 26 de fevereiro de 1987 e 2.703, de 17 de fevereiro de 1989 e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.cge.se.gov.br>> Acesso em: 28 jul. 2017.

SERGIPE. **Lei 3.630 de 26 de junho de 1995**. 1995. Dispõe sobre a organização da Controladoria Geral do Estado. Disponível em: <http://www.cge.se.gov.br/images/uploads/n_3.630.pdf>. Acesso em: 28 jul. 2017.

SILVA, Elielson Carneiro da. **A democratização em questão: a dinâmica e os resultados da participação no orçamento participativo de Araraquara**. Tese de Doutorado. UNICAMP – Campinas, SP, 2012.

SILVA, Pedro Gabriel Kenne da. **CONTROLE SOCIAL DA GESTÃO PÚBLICA: Análise das práticas em dois municípios do Estado do Rio Grande do Sul**. [manuscrito]. Dissertação (Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica - RS – Porto Alegre, RS, 2010a.

SILVA, Jacqueline Maria Cavalcanti da. **Controle social das políticas públicas no Brasil: caminho para uma efetiva democracia**. Dissertação (Mestrado) – Universidade de Fortaleza, Centro de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-Graduação em Direito Constitucional, Fortaleza, CE, 2010b. Disponível em: <<http://dominiopublico.mec.gov.br/download/teste/arqs/cp135433.pdf>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

SLOMSKI, Valmor; MELLO, Gilmar Ribeiro de; FILHO, Francisco Tavares; MACEDO, Fabrício de Queiroz. **Governança corporativa e governança na gestão pública**. São Paulo, SP: Atlas, 2008.

SOUZA, Celina. **Construção e consolidação de instituições democráticas – papel do orçamento participativo**. São Paulo em Perspectiva. v. 15, n. 4., São Paulo, SP, 2001.

SOUZA, Luciana Andressa Martins de. Orçamento Participativo e as novas dinâmicas políticas locais. **Lua Nova**. v. 84, São Paulo, SP, 2011.

TOCANTINS. **Lei 1.415 de 20 de novembro de 2003**. 2003. Dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual, e adota outras providências. Disponível em: Disponível em: <<https://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKewjiirjAuorXAhUJiZAKHbmDC00QFggmMAA&url=http%3A%2F%2Fwww.al.to.leg.br%2Farquivo%2F33117&usg=AOvVaw1v-vk5upbObF9RUZePMjrS>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

TOCANTINS. **Lei 2.735 de 04 de julho de 2013**. 2013. Dispõe sobre o Controle Interno do Poder Executivo Estadual e a Controladoria Geral do Estado, e adota outras providências. Disponível em: <<http://www.al.to.leg.br/arquivo/33116>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

TORRES, Marcelo Douglas de Figueiredo. **Estado, democracia e administração pública no Brasil**. Rio de Janeiro, RJ: Editora FGV, 2004.

VARGAS, Cristina Ribas. **Democracia participativa e desenvolvimento humano nos municípios brasileiros: uma análise a partir de Amartya Sen**. Dissertação (Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica - RS, Programa de Pós-Graduação em Economia do Desenvolvimento, Porto Alegre, RS, 2007. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/10923/2596>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

VELLOSO, Carlos Rocha. A Governança Corporativa gera valor para o Estado, as empresas estatais e o cidadão. In: FILHO, Joaquim Rubens Fontes; LEAL, Ricardo Pereira Câmara. (Orgs.). **Governança Corporativa e criação de valor**. São Paulo, SP: Saint Paul, 2014.

VIANA, Mário Augusto Carvalho. **Mecanismos de fiscalização do orçamento público: a experiência do orçamento participativo de Vitória da Conquista**. Dissertação (Mestrado). Pontifícia Universidade Católica – SP, Programa de Pós-Graduação em Ciências Sociais, São Paulo, SP, 2009. Disponível em: <<http://livros01.livrosgratis.com.br/cp122124.pdf>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

VIEIRA, Rejane Esther. Administração pública de caráter democrático e participativo no Estado de Direito no Brasil: o Novo Serviço Público face à Constituição de 1998. **Revista Direitos Fundamentais e Democracia**, v. 4, Curitiba, PR, 2008.

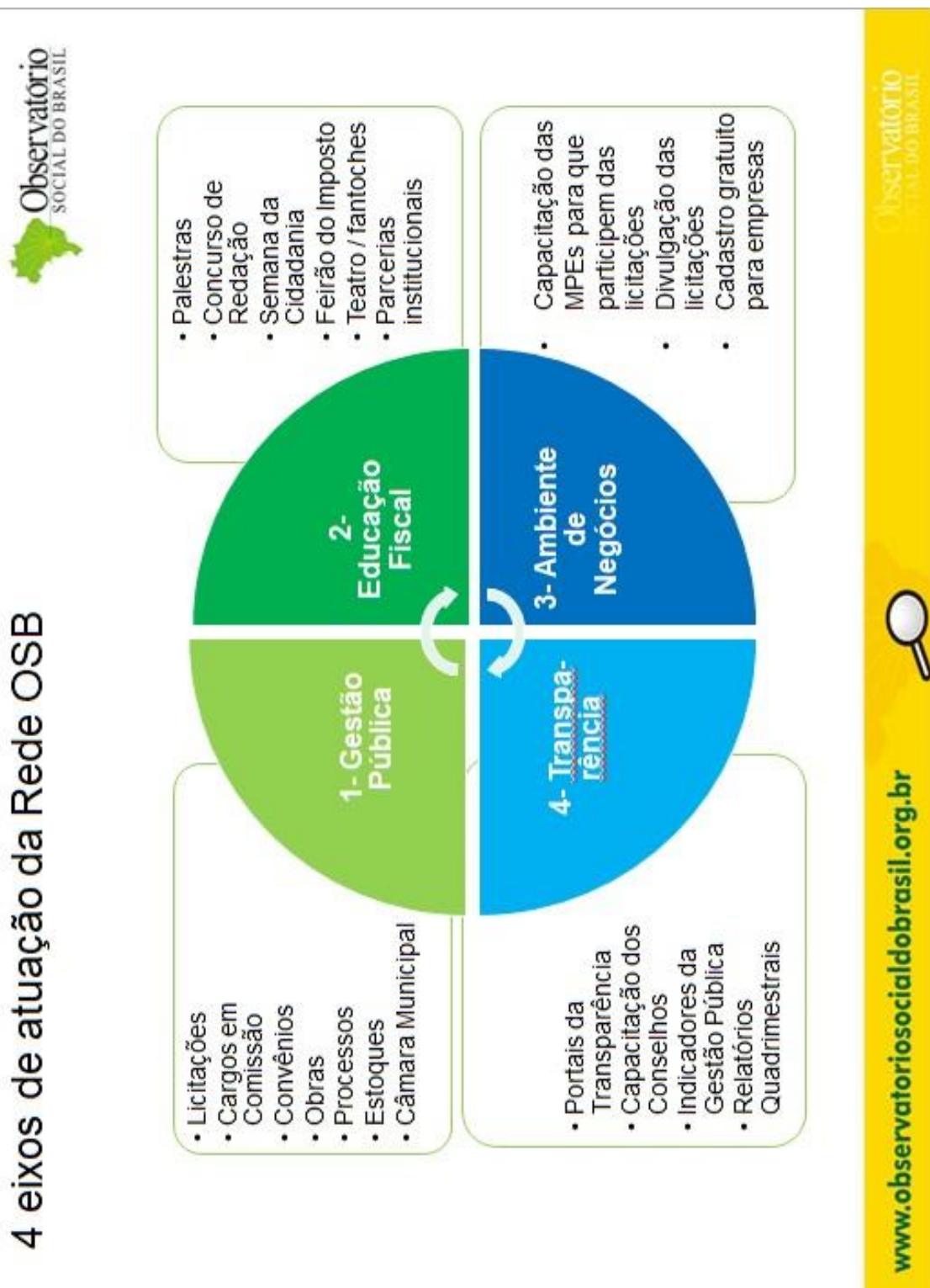
YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. Porto Alegre, RS: Bookman, 2010.

APÊNDICE 1 – ÓRGÃOS DE CONTROLE INTERNO DOS ESTADOS E UNIÃO:

| Ente da Federação | Órgão de controle interno segundo o CONACI | Órgão de controle interno segundo a legislação pesquisada |
|-------------------|---|---|
| AC | Controladoria Geral do Estado | Controladoria Geral do Estado |
| AL | Controladoria Geral do Estado | Controladoria Geral do Estado |
| AP | Controladoria Geral do Estado | Controladoria Geral do Estado |
| AM | Controladoria Geral do Estado | Controladoria Geral do Estado |
| BA | Auditoria Geral do Estado | Secretaria da Fazenda |
| CE | Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado | Controladoria e Ouvidoria Geral do Estado |
| DF | Controladoria Geral do Distrito Federal | Secretaria da Fazenda |
| ES | Secretaria de Controle e Transparência | Secretaria de Controle e Transparência |
| GO | Controladoria Geral do Estado | Controladoria Geral do Estado |
| MA | Secretaria de Transparência e Controle | Secretaria de Transparência e Controle |
| MT | Controladoria Geral do Estado | Controladoria Geral do Estado |
| MS | Auditoria Geral do Estado | Auditoria Geral do Estado |
| MG | Controladoria Geral do Estado | Controladoria Geral do Estado |
| PA | Auditoria Geral do Estado | Auditoria Geral do Estado |
| PB | Controladoria Geral do Estado | Controladoria Geral do Estado |
| PR | Controladoria Geral do Estado | Controladoria Geral do Estado |
| PE | Secretaria da Controladoria Geral do Estado | Secretaria da Controladoria Geral do Estado |
| PI | Controladoria Geral do Estado | Controladoria Geral do Estado |
| RN | Controladoria Geral do Estado | Controladoria Geral do Estado |
| RS | Contadoria e Auditoria Geral do Estado | Contadoria e Auditoria Geral do Estado |
| RJ | Auditoria Geral do Estado | Secretaria de Estado da Fazenda |
| RO | Controladoria Geral do Estado | Controladoria Geral do Estado |
| RR | Controladoria Geral do Estado | Controladoria Geral do Estado |
| SC | Secretaria da Fazenda | Secretaria da Fazenda |
| SP | Ouvidoria Geral do Estado | Corregedoria Geral da Administração |
| SE | Controladoria Geral do Estado | Controladoria Geral do Estado |
| TO | Controladoria Geral do Estado | Controladoria Geral do Estado |
| União | Controladoria Geral da União | Controladoria Geral da União |

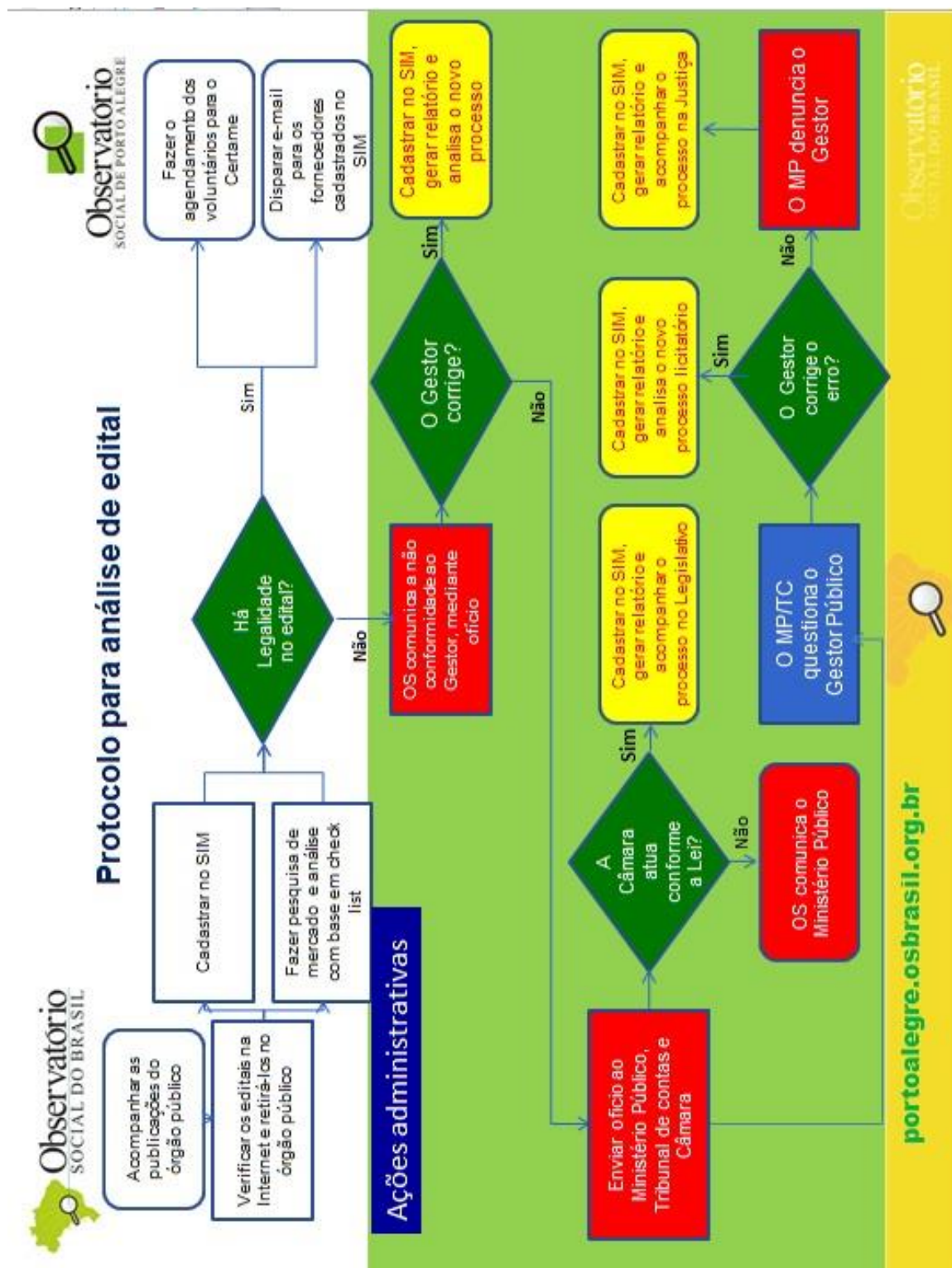
Fonte: sítios eletrônicos do CONACI e dos governos Estaduais e Federal.

ANEXO 1 – EIXOS DE ATUAÇÃO DA REDE OSB.



Obs: slide 5 da apresentação utilizada no evento “Capacitação de Voluntários”.

ANEXO 2 – ATUAÇÃO PADRONIZADA DOS OBSERVATÓRIOS SOCIAIS.



Obs: slide 17 da apresentação utilizada no evento “Palestra de Sensibilização na FATO”.

**ANEXO 3 – RESPOSTAS DOS OBSERVATÓRIOS SOCIAIS – RELEVÂNCIA
DAS FUNÇÕES DE CONTROLADORIA.**

| MUNICÍPIO | Q01. Função Contábil | Q02. Função Gerencial- Estratégica | Q03. Função Custos | Q04. Função Tributária | Q05. Função Proteção e Controle de Ativos | Q06. Função Controle Interno | Q07. Função Controle de Riscos | Q08. Função Gestão da Informação | Q09. Função Auditoria Interna |
|------------------------|----------------------------|---|--------------------------|------------------------------|--|---------------------------------------|---|---|--|
| Araguaina | 4 | 3 | 4 | 4 | 4 | 4 | 4 | 4 | 4 |
| Araucária | 4 | 4 | 4 | 4 | 3 | 3 | 3 | 4 | 3 |
| Assis Chateaubriand | 3 | 3 | 3 | 3 | 3 | 4 | 4 | 4 | 4 |
| Barreiras | 4 | 4 | 4 | 4 | 4 | 4 | 3 | 3 | 3 |
| Belém | 4 | 3 | 3 | 4 | 4 | 4 | 3 | 4 | 4 |
| Bento Gonçalves | 4 | 3 | 4 | 4 | 4 | 4 | 4 | 4 | 4 |
| Blumenau | 3 | 3 | 3 | 2 | 3 | 3 | 3 | 3 | 3 |
| Brasília | 4 | 2 | 4 | 2 | 2 | 4 | 3 | 4 | 3 |
| Caçador | 3 | 3 | 2 | 2 | 3 | 3 | 2 | 3 | 2 |
| Cáceres | 4 | 3 | 3 | 3 | 3 | 4 | 4 | 4 | 3 |
| Campo Grande | 3 | 3 | 3 | 3 | 3 | 4 | 4 | 4 | 4 |
| Cascavel | 3 | 3 | 4 | 3 | 3 | 4 | 4 | 4 | 4 |
| Castro | 4 | 3 | 3 | 4 | 3 | 3 | 3 | 3 | 3 |
| Caxias do Sul | 3 | 4 | 3 | 3 | 3 | 4 | 4 | 3 | 4 |
| Chapecó | 3 | 3 | 3 | 3 | 3 | 3 | 3 | 3 | 3 |
| Cianorte | 2 | 2 | 2 | 2 | 2 | 2 | 2 | 3 | 2 |
| Concórdia | 4 | 4 | 4 | 4 | 3 | 3 | 3 | 3 | 4 |
| Criciúma | 4 | 4 | 4 | 4 | 4 | 4 | 4 | 4 | 4 |
| Cuiabá | 4 | 4 | 4 | 4 | 4 | 4 | 4 | 4 | 4 |
| Curitiba | 4 | 4 | 4 | 4 | 4 | 4 | 3 | 4 | 3 |
| Erechim | 4 | 4 | 4 | 4 | 3 | 4 | 4 | 4 | 4 |
| Florianópolis | 4 | 3 | 3 | 3 | 2 | 4 | 3 | 4 | 4 |
| Foz do Iguaçu | 3 | 3 | 3 | 3 | 3 | 3 | 2 | 2 | 2 |
| Goiânia | 3 | 4 | 4 | 4 | 3 | 3 | 3 | 3 | 3 |
| Guaíba | 4 | 4 | 4 | 4 | 3 | 4 | 4 | 4 | 4 |

| | | | | | | | | | |
|------------------------|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| Guarapuava | 4 | 4 | 4 | 4 | 4 | 4 | 4 | 4 | 4 |
| Irati | 4 | 3 | 3 | 4 | 2 | 4 | 3 | 4 | 4 |
| Jacareí | 4 | 3 | 4 | 4 | 3 | 4 | 4 | 4 | 3 |
| Jundiaí | 3 | 4 | 4 | 3 | 3 | 3 | 3 | 3 | 3 |
| Lages | 4 | 3 | 4 | 3 | 3 | 3 | 3 | 3 | 3 |
| Lins | 4 | 4 | 4 | 4 | 3 | 3 | 3 | 4 | 4 |
| Londrina | 3 | 4 | 4 | 4 | 3 | 4 | 4 | 4 | 4 |
| Mandaguari | 4 | 3 | 4 | 4 | 4 | 4 | 4 | 4 | 4 |
| Mal. Cândido Rondon | 3 | 4 | 4 | 3 | 3 | 4 | 4 | 3 | 4 |
| Medianeira | 4 | 4 | 4 | 4 | 4 | 4 | 4 | 3 | 3 |
| Morretes | 3 | 2 | 4 | 3 | 2 | 3 | 4 | 4 | 2 |
| Nova Esperança | 3 | 3 | 3 | 3 | 3 | 3 | 3 | 3 | 3 |
| Novo Hamburgo | 4 | 4 | 4 | 3 | 2 | 4 | 2 | 4 | 4 |
| Ourinhos | 4 | 4 | 4 | 4 | 4 | 4 | 4 | 4 | 4 |
| Palmas/TO | 4 | 4 | 4 | 4 | 4 | 4 | 3 | 4 | 3 |
| Paracatu | 4 | 4 | 4 | 4 | 4 | 4 | 4 | 4 | 4 |
| Paranavaí | 4 | 4 | 4 | 4 | 4 | 4 | 3 | 4 | 4 |
| Porto Alegre | 4 | 4 | 4 | 4 | 4 | 4 | 4 | 4 | 4 |
| Rio do Sul | 3 | 4 | 3 | 4 | 4 | 3 | 2 | 4 | 4 |
| Santa Maria | 3 | 3 | 3 | 3 | 3 | 3 | 3 | 3 | 3 |
| Santo Antonio de Jesus | 4 | 3 | 4 | 4 | 3 | 3 | 4 | 4 | 4 |
| São José dos Campos | 3 | 4 | 4 | 3 | 4 | 4 | 3 | 4 | 4 |
| São Paulo | 2 | 3 | 4 | 3 | 4 | 4 | 4 | 4 | 4 |
| Sorocaba | 4 | 4 | 4 | 4 | 4 | 3 | 4 | 4 | 4 |
| Taubaté | 4 | 4 | 4 | 4 | 3 | 4 | 4 | 3 | 4 |
| Teresópolis | 3 | 3 | 3 | 3 | 3 | 3 | 4 | 3 | 3 |
| Toledo | 3 | 4 | 4 | 3 | 4 | 4 | 3 | 4 | 3 |
| Uberlândia | 4 | 4 | 4 | 4 | 4 | 4 | 4 | 4 | 4 |
| Xaxim | 2 | 4 | 1 | 2 | 1 | 1 | 1 | 3 | 3 |